



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

João Vitor Santos Gonçalves

**O IVA nas Prestações de Serviços de Construção Civil:
Inversão do Sujeito Passivo e Taxas Reduzidas**

O IVA nas Prestações de Serviços de Construção Civil: Inversão do Sujeito Passivo e Taxas Reduzidas

João Vitor Santos Gonçalves

ISCAC | 2019

Coimbra, abril de 2019



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

João Vitor Santos Gonçalves

**O IVA nas Prestações de Serviços de Construção Civil:
Inversão do Sujeito Passivo e Taxas Reduzidas**

Trabalho de projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizado sob a orientação do Professor Doutor Carlos Barros.

Coimbra, abril de 2019

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor deste projeto, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente projeto.

PENSAMENTO

“Os homens são sábios não em proporção com a sua experiência,
mas sim com a sua capacidade para a experiência”

(George Bernard Shaw)

“Evitar os impostos é a única atividade que
atualmente contém alguma recompensa.”

(John Maynard Keynes)

DEDICATÓRIA

A toda a minha família e amigos, por estarem
sempre ao meu lado, principalmente
nos momentos mais difíceis.

AGRADECIMENTOS

A elaboração deste projeto foi mais um passo importante relativamente aos objetivos de vida pretendidos, mesmo deparando alguns obstáculos que foram controlando através de muita força de vontade e apoios. No entanto, esta não seria possível sem o auxílio da minha família, que me apoiou sempre que necessário, mesmo estando mais distante deles durante esta temporada, sempre procuraram em dar-me o seu melhor.

Quero também agradecer ao Mestre Carlos Barros por me ter acompanhado neste processo da minha vida e estar sempre disponível para discutirmos e analisarmos todas as situações encontradas ao longo deste projeto, mas também pela sua capacidade crítica, troca de conhecimentos, ajuda e melhoria continua.

Aos meus colegas de trabalho pelo apoio e força transmitida, mas também pela ajuda cedida na minha ausência.

Quero também agradecer aos meus amigos mais próximos pelo seu apoio e compreensão.

Um sincero agradecimento a todos os docentes do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Aos meus alunos por nem sempre estar com a disponibilidade necessária e devida.

Por fim, aos restantes familiares, amigos e outros, que de alguma forma contribuíram para a realização deste projeto.

RESUMO

O setor da Construção Civil apresenta um fator importante na economia nacional. Porém, é considerado pela Autoridade Tributária e pela Comissão Europeia como um setor de risco na fraude e evasão fiscal. Assim, no seguimento de medidas implementadas pela Comissão Europeia, Portugal aprovou o Decreto-Lei 21/2007 de 29 janeiro, com o intuito de combater a fraude e evasão fiscal em sede Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Apesar disso, têm sido implementados incentivos aos serviços de construção civil, dos quais destacamos a taxa reduzida de Imposto sobre Valor Acrescentado, nomeadamente para a reabilitação urbana e para os serviços com alta intensidade de fator de trabalho.

Pretendemos analisar pormenorizadamente esta legislação com a finalidade de esclarecer dúvidas omissas, adotando-se uma metodologia assente na análise de jurisprudência, Informações Vinculativas e doutrina.

Da análise efetuada ficou evidente que o conceito de serviços de construção civil é muito amplo e de difícil definição introduzindo dificuldades na aplicação da taxa reduzida de IVA prevista nas verbas 2.23 e 2.27. No mesmo sentido verificou-se não serem aplicados pela AT os mesmo critérios na definição de serviços de construção civil para a regra de inversão do sujeito passivo e para a aplicação da taxa reduzida de IVA.

Palavras-chave: *Reverse Charge*, regra de inversão, IVA na construção civil, reabilitação urbana, taxas reduzidas de IVA.

ABSTRACT

The Civil Construction sector presents an important factor in the national economy. However, it is considered by the Tax Authority and the European Commission as a risk sector in fraud and tax evasion. Thus, after measures implemented by the European Commission, Portugal introduced Decree-Law 21/2007 of January 29, in order to combat fraud and tax evasion in Value Added Tax.

Despite this, incentives have been implemented for civil construction services, of which we highlight the reduced rate of Value Added Tax, namely for Urban Rehabilitation and services with high intensity of work factor.

We intend to analyze in detail this legislation with the purpose of clarifying omissions doubts, adopting a methodology based on the analysis of jurisprudence, Information Binding and doctrine.

It is concluded that the national legislature when it introduced the Decree-Law 21/2007 transposed of the VAT Directive was limited to the services of civil construction under regime of contract and subcontract.

It is also clear that the concept of civil construction services is very broad, which could lead to consequences, especially for the acquirer, or may not allow the reduced rate of VAT to be applied.

Finally, it is concluded that TA does not apply the same criteria in civil construction services to the reverse charge rule and to the application of the reduced rate of VAT.

Keywords: Reverse Charge, VAT in construction, urban re-opening, reduced VAT rates.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1 REVISÃO DA LITERATURA.....	3
1.1 Atividade de construção civil	3
1.2 Indicadores macroeconómicos.....	4
1.3 O mercado imobiliário.....	9
1.4 Imposto sobre Valor Acrescentado	12
2 O IVA NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.....	15
2.1 Inversão do sujeito passivo.....	15
2.1.1 Enquadramento	17
2.1.2 Qualificação do sujeito passivo adquirente	19
2.1.3 Âmbito da regra de inversão – bens móveis.....	21
2.1.4 Direito à dedução	22
2.1.5 Taxas a aplicar	24
2.1.6 Exigibilidade.....	25
2.1.7 Jurisprudência, informações vinculativas e doutrina	27
2.1.8 Aspetos críticos.....	36
2.2 Taxas especiais de IVA	39
2.2.1 Enquadramento	39
2.2.2 Definição de empreitada.....	40
2.2.3 Taxa reduzida segundo a verba 2.27	41
2.2.4 Taxa reduzida segundo a verba 2.23	43
2.2.5 Jurisprudência, informações vinculativas e doutrina	52
2.2.6 Aspetos críticos.....	60
CONCLUSÃO	62

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	65
----------------------------------	----

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 Valor mediano das vendas por m ² de alojamentos familiares, Portugal, NUTS III e município, 3ºT 2018.....	11
Figura 1.2 Valor mediano das vendas por m ² de alojamentos familiares por categoria do alojamento familiar, Portugal e NUTS III, 3ºT 2018.....	11
Figura 2.1 Resumo dos benefícios fiscais em análise.	40
Figura 2.2 Área reabilitação urbana de Coimbra Alta	45
Figura 2.3 Área de Reabilitação Urbana de Coimbra	46

ÍNDICE GRÁFICOS

Gráfico 1.1 Formação Bruta de Capital Fixo	5
Gráfico 1.2 Variações homólogas trimestrais (Obras licenciadas e concluídas).	9

ÍNDICE TABELAS

Tabela 1.1 - População empregada segundo a região de residência NUTS II (NUTS-2013) por atividade principal (CAE-Rev. 3) - Portugal - 4.º trimestre de 2017	8
Tabela 1.2 - Perdas em IVA na UE.....	14
Tabela 2.1 - Taxas de IVA em território nacional.....	24
Tabela 2.2 - Aplicação da regra de inversão.....	27

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

§ – Parágrafo

Art.º – Artigo

ARU – Área de reabilitação urbana

AT – Autoridade Tributária

BLV – BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CAE - Classificação Portuguesa de Atividades Económicas

CC – Código Civil

CIVA – Código do Imposto sobre Valor Acrescentado

DL – Decreto-Lei

DP – Declaração Periódica de IVA

FBC – Formação Bruta de Capital

FBCF – Formação Bruta de Capital Fixo

IMPIC – Instituto dos Mercados Público do Imobiliário e da Construção

INE – Instituto Nacional de Estatística

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

p.p. – Pontos percentuais

PIB – Produto Interno Bruto

PME – Pequenas e médias empresas

R&C – Rolf & Co. oHG

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

RJRU – Regime Jurídico da Reabilitação Urbana

RJUE – Regime Jurídico da Urbanização e Edificação

RNB – Rendimento Nacional Bruto

RU – Reabilitação Urbana

SP – Sujeito passivo

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TJUE – Tribunal Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

VAB – Valor Acrescentado Bruto

INTRODUÇÃO

A atividade de construção civil é importante no motor da economia de qualquer país e Portugal não é uma exceção. Após vários anos de decréscimo, tem vindo a crescer desde 2017, gerando novos investimentos, melhoria da macroeconomia nacional, criação de postos de trabalho e riqueza, a sua produção movimenta diversos setores ligados entre si, bem como um número elevado de criação de empresas.

De acordo com o INE, o licenciamento de edifícios teve um aumento de praticamente 7% no segundo trimestre de 2017, principalmente ligados a construções de raiz, e as licenças de construções novas destinadas a habitação familiar aumentaram quase 15% no mesmo período. Este crescimento contribuiu para o aumento do PIB, entre outros indicadores na economia nacional.

Todavia este setor é considerado pela Administração Fiscal e pela Comissão Europeia como um setor de alto risco na economia paralela, sobretudo no que diz respeito ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, o que justifica as frequentes alterações fiscais com o intuito de combater a fraude e evasão fiscal.

O presente projeto de trabalho tem como objetivo aprofundar a legislação mais recente nos serviços de construção civil, introduzida em Portugal pelo Decreto-Lei 21/2007, de 29 janeiro, com entrada em vigor a 1 de abril de 2007, adotando-se uma metodologia assente na análise de jurisprudência, informações vinculativas emitidas pela Autoridade Tributária e doutrina, com a finalidade de esclarecer algumas zonas cinzentas decorrentes da aplicação da legislação fiscal.

No mesmo sentido, analisa-se a aplicação das taxas reduzidas previstas na Lista I anexa ao CIVA, nas verbas 2.23 e 2.27, implementadas com o objetivo de apoiar a reabilitação urbana e a mão de obra nos serviços de construção civil com alta intensidade de fator de trabalho.

Para o efeito será analisada a literatura relevante sobre os referidos temas procurando sintetizar-se os aspetos críticos decorrentes desse exame no final de cada capítulo. Este esforço por identificar os pontos de mais difícil interpretação da legislação fiscal ajudará o mestrando, no futuro, a mais facilmente dar resposta às dificuldades encontradas no seu dia a dia profissional.

Apresentadas as apreciações iniciais sobre o teor em análise, é importante expor a estrutura do presente trabalho, composta por dois capítulos e as conclusões finais.

No primeiro capítulo é apresentada uma breve análise sobre a atividade de construção civil, as suas variantes macroeconómicas e de mercado, e uma sucinta consideração relativamente ao Impostos sobre Valor Acrescentado. Numa primeira fase, é observado de que forma uma empresa ou uma pessoa singular pode exercer serviços de construção civil, e numa segunda e terceira fases são analisados o impacto da construção civil nos indicadores macroeconómicos e o mercado imobiliário. Ainda neste capítulo é efetuada uma breve abordagem ao Imposto sobre Valor acrescentado.

O segundo capítulo foca-se no Imposto sobre Valor Acrescentado nas prestações de serviços de construção civil, dividido em dois subcapítulos. O primeiro concentra-se na inversão do sujeito passivo; o segundo na taxa reduzida para os serviços de construção civil em sede de IVA. Em ambos os casos faz-se um enquadramento fiscal dos temas e a sua aplicação prática, identificam-se as principais zonas cinzentas e aprecia-se a principal jurisprudência, informações vinculativas e doutrina. Adicionalmente, são relatados os aspetos críticos.

Por fim, são apresentadas as conclusões do trabalho de projeto, as suas limitações e sugestões futuras.

1 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo faz-se uma breve análise da atividade de construção civil e das empresas ligadas ao setor. Estuda a situação económica do nosso país, sendo esta muito importante para o desenvolvimento da atividade de construção civil, por forma a entender quais os indicadores que influenciam a atividade. Analisa também o mercado do setor com o intuito de perceber a sua tendência. Por fim, aborda os conceitos gerais do imposto sobre valor acrescentado.

1.1 Atividade de construção civil

De acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Ver.3) as empresas do setor de construção enquadram-se na Seção F – Construção, definida como “*A atividade de construção engloba a construção propriamente dita e a demolição (“desconstrução”), no âmbito da construção de edifícios e da engenharia civil*” (*Instituto Nacional de Estatística (INE), 2007:28*). Esta seção é composta pelas seguintes divisões: 41 – Promoção Imobiliária (desenvolvimento de projetos de edifícios) e construção de edifícios; 42 – Engenharia Civil; e 43 – Atividades especializadas de construção. De salientar, que nesta seção não estão incluídas as empresas de indústria transformadoras, as quais estão enquadradas na seção C, tal como a promoção imobiliária, enquadrada na seção L, entre outras, que também estão ligadas indiretamente ao setor da construção.

Conforme disposto na Lei n.º 41/2015, de 3 junho, uma empresa ou singular não pode exercer trabalhos de construção civil sem obter um alvará ou de um certificado de empreiteiro, emitido pelo Instituto dos Mercados Público do Imobiliário e da Construção (IMPIC). A realização do tipo de obras depende da classe de alvará obtido pela empresa. O alvará é o documento necessário para a realização de qualquer obra, que define as habilitações e o valor máximo da empreitada a que a empresa está autorizada a realizar.¹ Uma empresa para obter um alvará tem que cumprir com um conjunto de requisitos que dependem da sua capacidade económica e financeira, da capacidade técnica (não exigida

¹ No final de junho de 2017, existiam no sector da construção 20.583 empresas habilitadas com Alvará e 26.942 com Certificado de empreiteiro (Gil, 2017:17).

para alvarás de obras particulares), da idoneidade comercial e do seguro de acidente de trabalho.

É considerado falta de idoneidade as empresas em que o seu registo na conservatória consiste como insolvente, exceto se decretado judicialmente um plano de insolvência; quando são condenadas em pena de prisão efetiva por vários crimes, com trânsito em julgado (constantes do registo criminal e que tenham transitado em julgado há menos de 5 anos); quando estão proibidas de exercer a sua atividade de construção; quando são objeto de três condenações efetivas pela prática de ilícitos de ordenação social considerados muito graves no âmbito da referida Lei.

Contrariamente ao que acontecia na legislação anterior, o alvará é válido por tempo indeterminado, no entanto, fica sujeito a controlo officioso efetuado pelo IMPCI através dos dados da Informação Empresarial Simplificada; que em caso de dúvida, pode solicitar informações junto das empresas e no caso de não estarem a serem cumpridos os requisitos exigidos pela legislação, o alvará pode ser cancelado ou suspenso² mantendo-se as condições de permanência idênticas às exigidas no acesso.

O alvará para as empresas de obras particulares é atribuído por classes, enquanto que para as obras públicas é atribuído por categorias de obras e subcategorias de trabalhos, descritos no Anexo I, distribuídos por 5 categorias e 59 subcategorias, este Anexo concebe a correspondência entre as categorias e subcategorias e as qualificações mínimas exigidas.

O certificado para empreiteiros de obras públicas é atribuído por subcategorias, de acordo com o Anexo II, e tal como o alvará é atribuído por tempo indeterminado e sujeito às mesmas condições de avaliação.

1.2 Indicadores macroeconómicos

No primeiro semestre de 2017 a atividade económica do nosso país continuou a crescer, e o setor da construção civil não foi exceção, quer no investimento público, quer no investimento privado, bem como no Valor Acrescentado Bruto (VAB); sendo que este último, desde 2007 não apresentava uma variação positiva neste setor e perspetiva-se que continuará a crescer (Gil, 2017:5).

² Conforme artigo 6.º, n.º 4 e 24.º, n.º 4 da Lei n.º 41/2015 de 3 junho.

Segundo dados do INE, sobre as contas Nacionais Trimestrais por setor Institucional (Base 2011) – 3º Trimestre de 2017, publicado em 22 dezembro de 2017, indica que Portugal está em crescimento, a capacidade de financiamento da economia aumentou para 1,1% do Produto Interno Bruto (PIB) originado principalmente pelo aumento de 2 pontos percentuais (p.p.) da Formação Bruta de Capital (FBC)³. O saldo do rendimento de propriedade melhorou derivado ao crescimento do PIB e o Rendimento Nacional Bruto (RNB) em 1,0% (INE, 2017:10). A Formação Bruta de Capital Fixo (FBCF) apresentou, finalmente, um crescimento positivo desde o 4º trimestre de 2016, sendo que o setor da construção também acompanhou essa tendência (conforme gráfico abaixo) (Gil, 2017:6).

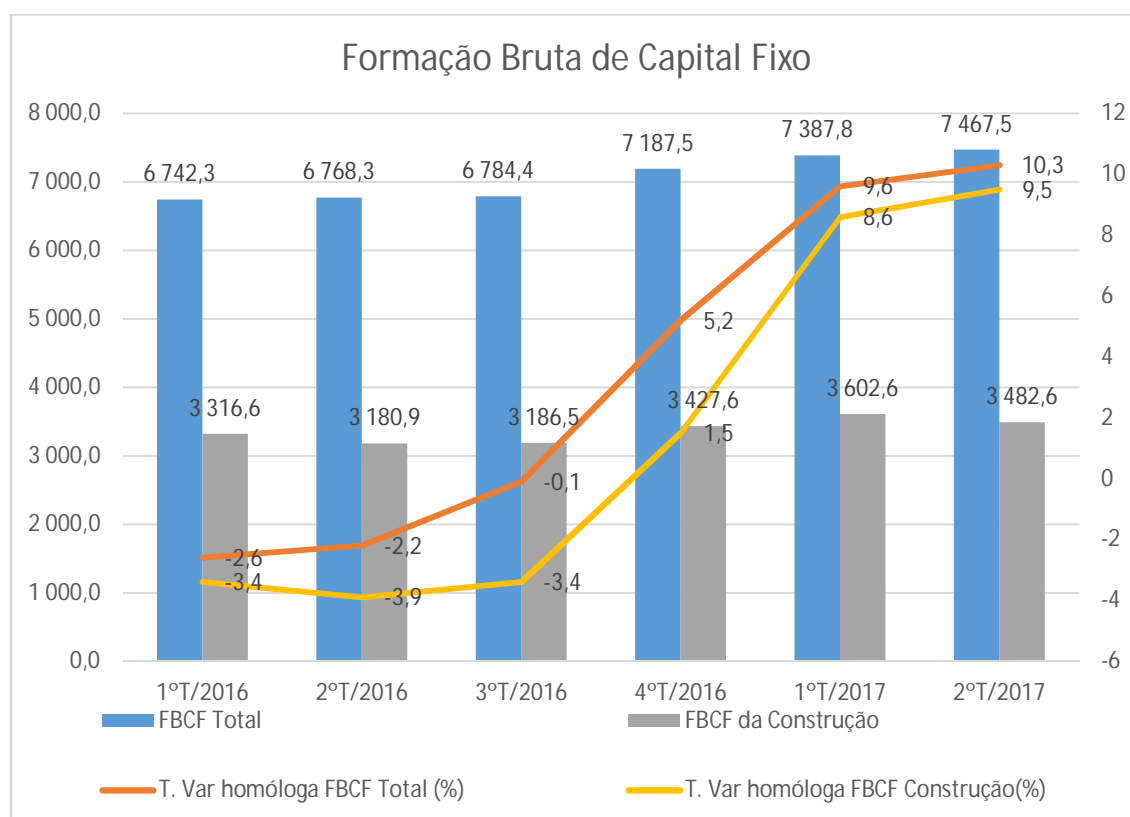


Gráfico 1.1 Formação Bruta de Capital Fixo

Fonte: Adaptado Gil, (2017:6)

De acordo com os anteriores indicadores macroeconómicos o VAB também tem crescido nos últimos trimestres, principalmente no setor da construção, passando no 1º trimestre de 2016 (-3,3%), para 8,1% no 2º trimestre de 2017 (Taxas de variação homologas) (Gil, 2017:7).

³ FBC ou investimento inclui a FBCF, a variação de existências, e as aquisições (líquidas Cessões) de Objetos de Valor

Por outro lado, as Famílias pouparam menos 1% que no trimestre anterior, o que levou a diminuição da poupança para 4,4% do rendimento disponível, obtendo uma variação negativa de (-0,3%), o que já não acontecia desde o quarto trimestre de 2014. Esta redução deve-se principalmente ao aumento de impostos sobre o rendimento pagos pelas Famílias em 8,4%, ou seja, mais 7,5 p.p. comparativamente ao aumento das remunerações recebidas, refletindo-se *“sobretudo o efeito de compensação da redução dos impostos pagos no ano terminado no 2º trimestre, causado pela antecipação de reembolso do IRS”* (INE, 2017:3).

Outros indicadores importantes para o setor da construção civil, têm como base o financiamento das empresas à banca, segundo os dados obtidos pelo INE (2017:4), a capacidade de financiamento das sociedades Financeiras diminuiu para 2,1% do PIB, menos 0,1 p.p. que o trimestre anterior, esta redução deve-se principalmente ao aumento dos impostos sobre o rendimento pago pelo setor, o que origina também uma redução da poupança em 1,4%. Portanto, as sociedades financeiras dispõem de uma redução de capital disponível para financiar as sociedades não financeiras, contrariando as suas necessidades (agravaram em 0,3 p.p. para 1,8% do PIB). A redução de capital disponível pelo setor Financeiro, influencia também quem pretende adquirir habitação com base em capitais alheios. No entanto Gil, (2017:11) confirma que durante o primeiro semestre de 2017 a variação de aquisição de crédito para a habitação aumentou.

Do lado da Administração Pública para o conjunto dos três primeiros trimestres a despesa foi reduzida pelas prestações sociais em 1,2% e 3,7% com os juros, valores estes atenuados pelos aumentos da despesa de capital em 8,3%, principalmente pela via do investimento e do consumo intermédio, porém, o primeiro apresentou evolução muito positiva nos primeiros meses de 2017 no setor da construção, quer no público como no privado, com perspectivas para continuar a crescer nomeadamente nos edifícios não residenciais e na engenharia civil (Gil, 2017:5; INE, 2017:7). O saldo global da Administração Pública fixou-se em -393,9 milhões de euros (-0,3% do PIB), oriundo do aumento da receita em 5,5% e uma diminuição da despesa em 0,4%. No que respeita ao aumento da receita, é de destacar que 7,1% são dos impostos de produção e importação, nomeadamente em relação ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) e 5,3% sobre as contribuições sociais. De referir, que não está considerado nestas contas a recapitalização do Estado na Caixa Geral de Depósitos durante o primeiro trimestre de 2017 em 3.944 milhões de euros, correspondendo a 2,1% do PIB, pela complexidade

desta operação o INE está num processo de diálogo e troca de informação com a Comissão Europeia (Eurostat) (INE, 2017:7).

A poupança bruta da economia tem vindo a aumentar desde o primeiro trimestre de 2012, representou 16,5% do PIB no terceiro trimestre de 2017 (aumentou em 3,8 p.p. desde 2012), em contrapartida, o saldo das transferências de capital com o Resto do Mundo tem vindo a diminuir desde o 4º trimestre de 2012 (2,0%) para 0,8% no 3º trimestre de 2017 (INE, 2017:10).

De acordo com o INE, nas estatísticas de emprego relativas ao 4º trimestre 2017, publicadas a 8 fevereiro 2018, a população ativa estimada era de 5.226, 9 mil indivíduos, o que correspondia a um decréscimo de 0,4 p.p. relativamente ao período anterior (20,1 mil indivíduos), e um acréscimo comparado com o 4º trimestre homólogo de 2016 (correspondente a 40,1 mil indivíduos) (INE, 2018:1).

O INE estimou a população empregada em 4.804,9 mil indivíduos, apresentando um acréscimo de 1,9 mil indivíduos neste trimestre e 3,5% em relação ao período homólogo de 2016 (161,3 mil indivíduos), o maior acréscimo desde o 4º trimestre de 2013. Nesta variação podemos destacar o setor da construção assegurando um aumento de 21,8 mil empregos (INE, 2018:3). Conforme podemos analisar na tabela 1.1 o setor da construção civil emprega diretamente cerca de 6,58% da população empregada em Portugal, segundo a Pordata⁴ este valor em 2007 era de 10,17% e veio a decrescer até 2015, mantendo-se constante nestes dois últimos anos.

⁴ Disponível em: <https://www.pordata.pt/DB/Portugal/Ambiente+de+Consulta/Tabela> - pesquisa efetuada em 15 dezembro 2017

*O IVA nas Prestações de Serviços de Construção Civil:
Inversão do Sujeito Passivo e Taxas Reduzidas*

Tabela 1.1 - População empregada segundo a região de residência NUTS II (NUTS-2013) por atividade principal (CAE-Rev. 3) - Portugal - 4.º trimestre de 2017

Unidade: Milhares de pessoas

Atividade principal	Portugal	Norte	Centro	Área Metropolitana de Lisboa	Alentejo	Algarve	R. A. Açores	R. A. Madeira
População empregada	4 804,9	1 663,2	1 084,0	1 291,6	321,1	210,2	111,9	122,9
A: Agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca	280,4	91,9	104,1	\$	35,4	11,3	12,0	13,2
B: Indústrias extrativas	15,2	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
C: Indústrias transformadoras	840,9	448,5	221,5	112,1	39,7	6,4	7,8	4,9
D: Eletricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio	17,3	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
E: Captação, tratamento e distribuição de água, gestão de resíduos e despoluição	38,9	12,2	\$	\$	\$	\$	\$	\$
F: Construção	316,3	121,8	78,8	68,2	18,4	14,1	7,3	7,7
G: Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis e motociclos	689,9	248,7	146,0	181,1	48,3	33,4	14,5	17,8
H: Transportes e armazenagem	209,1	59,3	38,4	79,5	16,1	7,3	4,5	4,0
I: Alojamento, restauração e similares	314,0	74,3	54,8	99,3	20,3	39,4	9,4	16,5
J: Atividades de informação e de comunicação	111,1	26,0	20,1	55,7	\$	\$	\$	\$
K: Atividades financeiras e de seguros	110,7	25,6	14,4	61,5	\$	\$	\$	\$
L: Atividades imobiliárias	48,8	\$	\$	22,3	\$	7,3	\$	\$
M: Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares	196,5	69,3	34,1	72,4	6,3	7,8	3,3	3,2
N: Atividades administrativas e dos serviços de apoio	164,1	47,4	22,2	66,3	11,8	9,4	3,0	4,0
O: Administração pública e defesa; segurança social obrigatória	310,1	67,8	65,4	104,7	28,8	18,0	14,1	11,4
P: Educação	406,3	127,3	91,2	122,5	27,5	15,6	9,3	12,9
Q: Atividades de saúde humana e apoio social	434,9	129,3	109,6	122,6	32,1	17,1	14,0	10,2
R: Atividades artísticas, de espetáculos, desportivas e recreativas	66,5	19,6	12,6	21,9	\$	3,9	\$	3,1
S: Outras atividades de serviços	117,6	34,5	28,9	35,6	7,5	6,7	2,3	2,2
T: Famílias com empregados	111,8	41,0	18,6	34,9	5,2	4,1	3,7	4,3
U: Organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais	\$	\$	-	\$	-	\$	\$	\$

Fonte: INE, Inquérito ao Emprego - 4.º trimestre de 2017 (218).⁵

⁵ Disponível em: <http://www.ine.pt/xurl/ind/0006138> - Pesquisa efetuada em 12 março 2018.

1.3 O mercado imobiliário

Existem diversos estudos que investigaram o impacto da crise financeira no mercado da habitação e imobiliário, uma vez que a última crise em 2007/2008 ainda sentida nos dias de hoje, influenciaram os preços da habitação e o acesso ao crédito para a aquisição da mesma, no entanto este mercado está atualmente em crescimento.

A atividade de construção é considerada como determinante na economia de qualquer país, não só pela sua criação de emprego e riqueza, bem como, pelo impulso da sua produção, movimentando diversos setores ligados entre si, tornando-se fundamental para o crescimento das economias.

Segundo dados de INE de dezembro 2017, no 3º trimestre de 2017 foram licenciados 4,5 mil edifícios (aumento de 6,7% face ao 3º trimestre 2016 e 8,6% face ao 2º trimestre de 2017), dos quais 68% correspondem a construções novas, e destas, 74,2% destinadas a habitação familiar. Neste mesmo período homólogo, as licenças para as construções novas obtiveram um aumento de 14,7%, enquanto que a reabilitação decresceu 5,4% (INE, 2017:2), convertendo as tendências destes últimos anos.

No gráfico que se segue podemos analisar a evolução em termos homólogos, das variações dos edifícios licenciados nos últimos 10 anos.

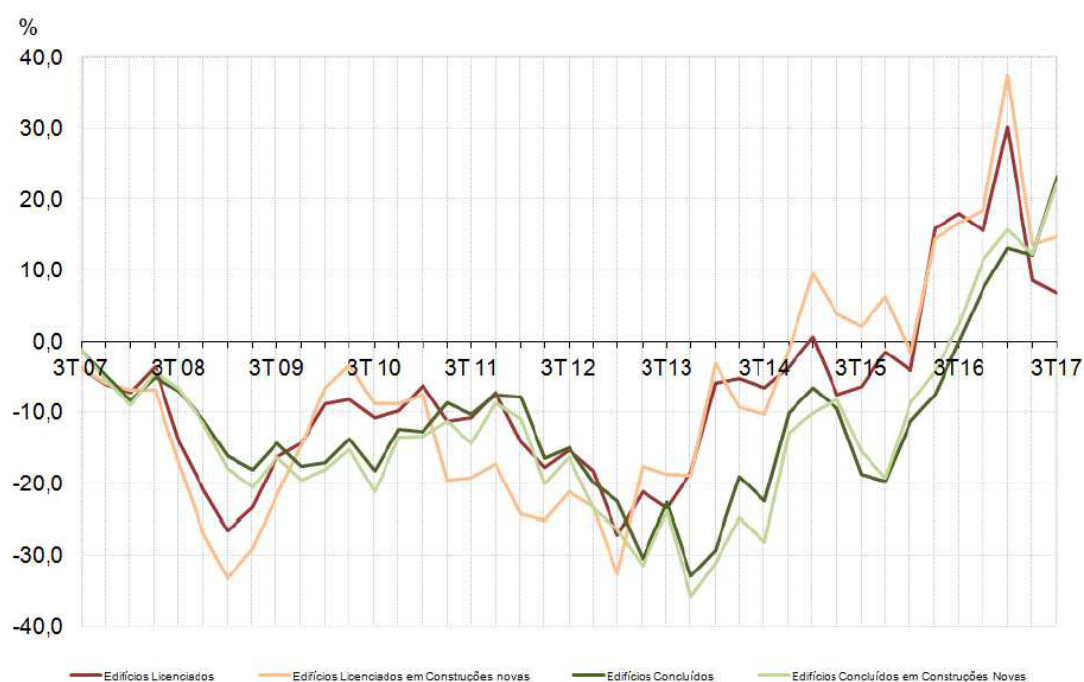


Gráfico 1.2 Variações homólogas trimestrais (Obras licenciadas e concluídas).

Fonte: INE, (2017:1)

As obras concluídas não foram exceção e seguiram o mesmo sentido que o licenciamento, cresceram 23,2% face ao 3º trimestre de 2016 em termos homólogos, incluindo as construções novas, ampliações, alterações e reconstruções, estima-se que 68,8% correspondem ao primeiro, num total de 3,3 mil edifícios.

O índice de produção na construção (média móvel de 3 meses ajustada dos efeitos de calendário e da sazonalidade) obteve uma variação homóloga de 2,7% em dezembro de 2017, mais 0,2 p.p. que o mês anterior. Contrariamente ao ano de 2016 (reduziu 3,9%) a produção em 2017 cresceu cerca de 2,2%; este aumento fez também crescer o índice de emprego e de remuneração em dezembro de 2,4% e 2,0% (2,3% e 4,2% em novembro) pela mesma ordem (INE, 2017:1).

Os custos dos materiais e da mão de obra na construção nova para a habitação, têm sido positivos desde meados de 2016, obteve em dezembro de 2017 uma variação positiva no índice de custos de construção de habitação nova em 1,7% (mais 0,1 p.p. comparando com novembro). Por sua vez, o índice de preços de manutenção e reparação regular da habitação, tem taxas de variação irregulares no índice da componente produtos, em que praticamente todo o ano de 2016 e metade de 2017, tiveram taxas de variação negativas, que acabou por ser compensada pela variação dos serviços, mantendo-se constante nos 2% (INE, 2018:1;2).

De acordo com os dados atrás descritos, podemos evidenciar que a tendência dos preços de venda da habitação tende a crescer nos próximos tempos. Analisando assim a estatística de preços da habitação ao nível local do 3º trimestre de 2018, verifica-se esta tendência, registando um aumento de 1,5% face ao 2º trimestre de 2018, fixando-se um valor de 984,00 € por metro quadrado, (INE, 2019:1;2) preço mediano de alojamentos familiares em Portugal (912,00 € no 3º trimestre 2017) (INE, 2018:2), destacando-se Lisboa com o valor mais elevado (2.877,00 €/m²) e 42 municípios apresentavam um preço mediano acima do valor nacional, localizados maioritariamente no Algarve e na Área Metropolitana de Lisboa, destacando, Cascais (2.167 €/m²), Oeiras (1.878 €/m²), Loulé (1.870 €/m²), Lagos (1.755 €/m²), Albufeira (1.683 €/m²), Tavira (1.630 €/m²) e Porto (1.525 €/m²), conforme podemos analisar na figura 1.1. (INE, 2019:1;2;3).

No entanto, no 3º trimestre de 2018, o preço mediano de vendas de alojamentos novos foi de 1 102 €/m² e para os alojamentos existentes o valor situou-se em 963 €/m² (INE, 2019:3).

O IVA nas Prestações de Serviços de Construção Civil: Inversão do Sujeito Passivo e Taxas Reduzidas

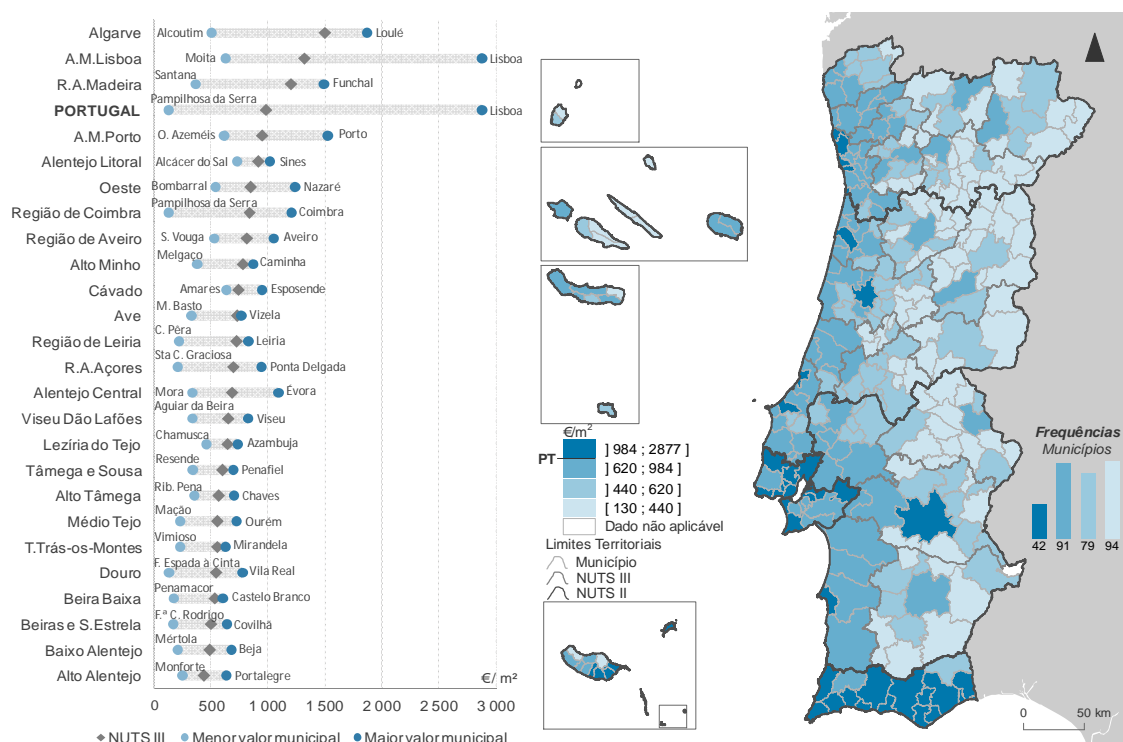


Figura 1.1 Valor mediano das vendas por m² de alojamentos familiares, Portugal, NUTS III e município, 3ºT 2018

Fonte: INE, (2019:2)

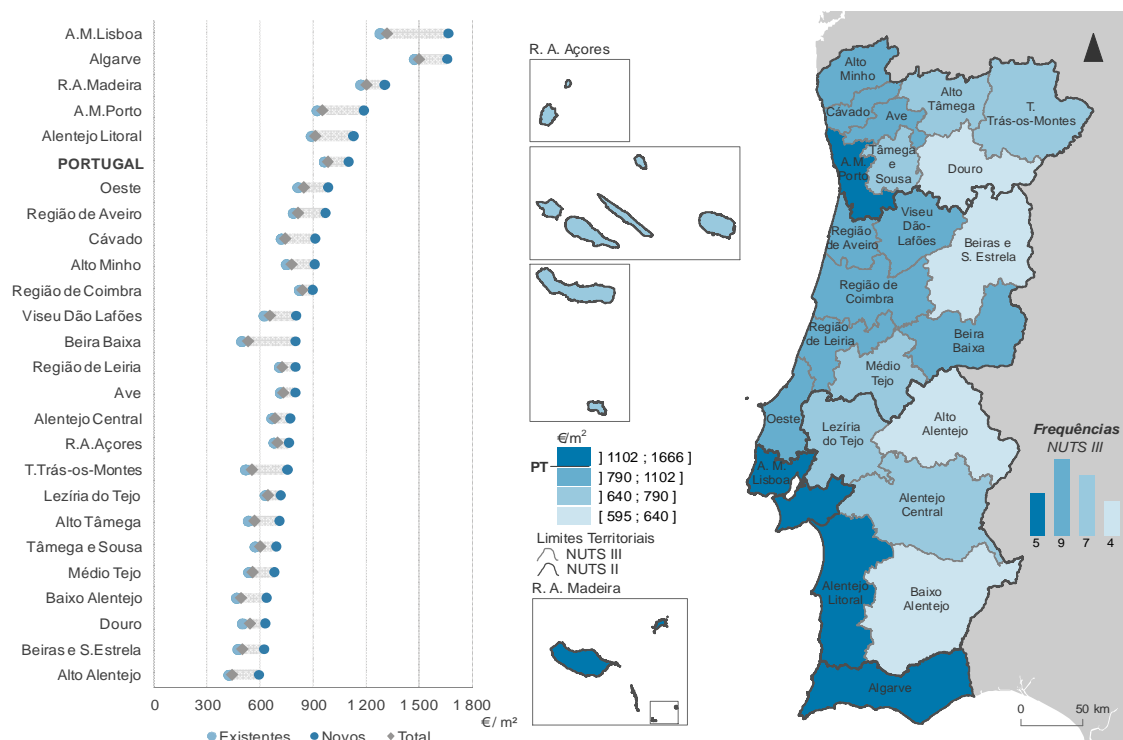


Figura 1.2 Valor mediano das vendas por m² de alojamentos familiares por categoria do alojamento familiar, Portugal e NUTS III, 3ºT 2018

Fonte: INE, (2019:2)

1.4 Imposto sobre Valor Acrescentado

Com a entrada de Portugal na UE, foi obrigado a elaborar o Código do Imposto sobre Valor Acrescentado (CIVA) implicando a adoção do sistema comum do IVA regulado em especial pela «Sexta Diretiva» (77/388/CEE, de 17 de maio de 1977)⁶, que procedeu à uniformização da base tributável a aplicar a todos os Estados-Membros. Entrou em vigor em Portugal a 1 janeiro de 1986⁷, substituiu o Imposto de Transações criado em 1966. Barcelos & Oliveira (2006:11) explana que o IVA abrange uma incidência que não era possível no anterior imposto e substitui também alguns impostos especiais, tais como: imposto ferroviário, o imposto turismo, alguns artigos da Tabela Geral do Imposto Selo, entre outros. Atualmente o IVA ou um imposto com características semelhantes é utilizado em quase duzentos países (Palma, 2014:11), o único da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) que não tem este imposto são os Estados Unidos da América⁸, porém é o único imposto em que se verifica uma verdadeira harmonização fiscal na UE, o que não quer dizer que o imposto seja comunitário. Os Estados-Membros são apenas obrigados a adotar este modelo. O legislador está restringido às normas comunitárias sem grandes possibilidades de manobras (Bastos, 2016:44), embora tenham sido possíveis situações específicas para o nosso sistema, dentro dos limites da legislação comunitária. Lima (2003:23) de acordo com Xavier de Basto, reforça que a «Sexta Diretiva», *“dispõe de pouca liberdade para escolher caminhos próprios dado o elevado grau de pormenorização que a caracteriza”*⁹.

Em geral, todos os produtos ou serviços estão sujeitos a IVA sempre que são vendidos ou prestados, em que o montante devido de cada sujeito passivo de IVA é apurado através do método subtrativo, método indireto ou método do crédito de imposto (Barcelos & Oliveira, 2006:21), nos termos em que o imposto a entregar ao Estado corresponde à

⁶ A «Sexta Diretiva» já sofreu diversas alterações, sendo a última A Diretiva 2006/112/CE “conhecida como a Diretiva IVA entrou em vigor a 1 janeiro de 2007”, revogou a «Sexta Diretiva», sem alterações substanciais, mas com o objetivo de reformular e estruturar a diretiva. Pode ser consultado todo o seu histórico em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM:131006#AMENDINGACT> - pesquisa efetuada em 2 fevereiro 2018

⁷ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro

⁸ Os autores americanos Joel Slemrod e Jon Bakija, (2004) dizem que *“a experiência de outros países não é muito encorajadora relativamente ao potencial de um IVA simples de aplicar...”* (Martins, 2013:69-70) publicado em Cadernos IVA 2013 coordenado por Sérgio Vasques.

⁹ Lima, (2003), pp. 23, cita o autor Xavier de Basto, A Fiscalidade Indireta na Comunidade Económica Europeia – Imposto sobre valor acrescentado, cit., pp.20 e 22.

diferença entre o IVA aplicado ao valor das vendas e o montante suportado pelas compras em determinado período.

Ao encontro do Tratado de Roma, que pretendia fazer respeitar regras de neutralidade nas trocas intracomunitárias, foram aprovadas inicialmente duas diretivas (Primeira e Segunda Diretiva) (Palma, 1998:26). Em 1967 a União Europeia (UE) pretende harmonizar ainda mais a legislação entre os Estados-Membros relativamente aos impostos sobre as transações e impõe um modelo uniforme para a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (Bastos, 2016:29; Palma, 1998:25-27). Dez anos mais tarde, nasce a «Sexta Diretiva»¹⁰, com um progresso marcante na harmonização do imposto e com objetivo de “*estabelecer uma base tributável uniforme indispensável para permitir o funcionamento do sistema orçamental*” (Lima, 2003:20).

De acordo com a «Sexta Diretiva» estão sujeitos a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços, efetuados a título oneroso, gerando o imposto quando são preenchidas as condições legais necessárias à sua exigibilidade, sendo este o momento em que se efetua a entrega do bem ou a prestação dos serviços, “com a exceção de determinados casos”.

Ao contrário da Primeira e Segunda Diretivas que davam liberdade aos Estados-Membros para fixarem as taxas de imposto, a atual Diretiva IVA estabelece limites, de acordo com os seus artigos 93.º a 129.º e prevê a aplicação de uma taxa normal que não pode ser inferior a 15%, e é possível utilizar uma ou duas taxas reduzidas, não podendo ser inferior a 5% para as entregas de bens ou prestações de serviços de carácter social e cultural (Palma, 2014:224). Esta autora (1998:327-329), epiloga que a regulamentação nas transações comunitárias prevê exceções às regras gerais e exceções às exceções, tornando o sistema de controlo muito menos viável. Afirma ainda que “*Quanto aos mecanismos de controlo previstos no âmbito do regime transitório, trata-se de um problema sério, que tem despoletado as maiores incertezas relativamente ao futuro...*”. No entanto, 20 anos mais tarde a UE com o apoio das novas tecnologias, tem este problema sob controlo através de diversas declarações eletrónicas entre os países, o que não quer dizer que a fraude e evasão fiscal tenham terminado.

¹⁰ Publicada no JO n.º L 145, de 13 março 1977.

Recentemente existiram algumas evoluções, principalmente no que diz respeito ao combate à fraude e evasão fiscal, tendo sido aprovada a Diretiva 2013/43/UE de 22 junho 2013, com um mecanismo de reação rápida contra a fraude e evasão fiscal, permitindo a aplicação facultativa e temporária do mecanismo de autoliquidação, “reverse charge”, nos bens e serviços com maior risco de fraude, prorrogando até 31 dezembro de 2018 o prazo para os Estados-Membros poderem estabelecer que o devedor do imposto seja o adquirente.

Num estudo realizado pela Comissão Europeia, que utiliza as contas nacionais para estudar os desvios de IVA nos Estados-Membros, Pierre Moscovici, comissário responsável pelos Assuntos Económicos e Financeiros, Fiscalidade e União Aduaneira, afirmou: *“Os Estados-Membros têm vindo a melhorar a cobrança do IVA em toda a UE. Há que reconhecê-lo e elogiá-lo. Mas uma perda de 150 mil milhões de EUR por ano para os orçamentos nacionais continua a ser inaceitável, especialmente quando 50 mil milhões de EUR vão para os bolsos dos criminosos, dos autores de fraudes e provavelmente mesmo dos terroristas. Uma melhoria substancial só será possível com a adoção da reforma do IVA que propusemos há um ano. Exorto os Estados-Membros a avançarem com o regime definitivo do IVA antes das eleições para o Parlamento Europeu em 2019”* (Comissão Europeia: 2018:1 disponível em: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5787_pt.htm).

Tabela 1.2 - Perdas em IVA na UE

Belgium	3,079	Greece	5,916	Lithuania	983	Portugal	1,784
Bulgaria	693	Spain	1,966	Luxembourg	29	Romania	6,137
Czech Republic	2,165	France	20,896	Hungary	1,629	Slovenia	290
Denmark	2,466	Croatia	70	Malta	20	Slovakia	1,872
Germany	22,679	Italy	35,988	Netherlands	2,024	Finland	1,707
Estonia	144	Cyprus	83	Austria	2,149	Sweden	465
Ireland	1,610	Latvia	258	Poland	8,004	UK	22,040
Total EU-28				147,146			

Fonte: Comissão Europeia (2018:2) – publicado 21 setembro 2018
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_gap_factsheet_2018_en.pdf

Quanto ao futuro do IVA, a UE tem ainda muito trabalho a desenvolver de forma a atingir os objetivos pretendidos, tendo como pontos principais o combate à evasão e fraude fiscal, a simplificação, nomeadamente para as pequenas e médias empresas (PME), aumentar o grau de harmonização de forma a combater as distorções da concorrência, entre outras situações.

2 O IVA NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

O Decreto-Lei (DL) n.º 21/2007, de 29 janeiro, veio introduzir alterações ao Código do IVA, principalmente aos serviços de construção civil, incluindo a regra de inversão do sujeito passivo. No capítulo 2.1 pretende-se analisar as alterações introduzidas ao CIVA e a respetiva legislação complementar no que respeita aos serviços no setor da construção civil, com entrada em vigor a 1 de abril de 2007.

No capítulo 2.2 analisamos as taxas reduzidas aplicadas aos serviços de construção civil no setor privado, enquadradas nas verbas 2.23 e 2.27 da Lista I anexa ao CIVA.

2.1 Inversão do sujeito passivo

As referidas alterações normalizadas pelo DL 21/2007, de 29 janeiro, tiveram como objetivo introduzir medidas que visam combater situações de fraude, evasão e abuso¹¹, nomeadamente no setor da construção civil e no imobiliário, nos serviços realizados por empreiteiros e subempreiteiros (Roriz, Pereira, Esteves & Bastos, 2017:55). Estas medidas já praticadas por outros Estados-Membros da UE foram introduzidas pela Diretiva 2006/69/CE, do Conselho, de 24 julho¹² (§ 1) que altera a Diretiva 77/388/CEE «Sexta Diretiva IVA» com o objetivo de adotar certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto e a lutar contra a fraude ou evasões fiscais.

De acordo com a Diretiva, os Estados-Membros não estão obrigados a seguir as regras em questão; no entanto, podem adotar a inversão do sujeito passivo (*reverse charge*) como mecanismo do imposto (Travanca, 2008:155)¹³. Este mecanismo passa a estabelecer que o devedor do imposto possa ser o destinatário, nas seguintes operações: “*Prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção,*

¹¹ Segundo o estudo publicado pela comissão Europeia em 21 setembro de 2018, os Estados-Membros da UE perderam quase 150 milhões de euros em receitas sobre o imposto valor acrescentado em 2016. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5787_pt.htm pesquisa efetuada em 22 setembro 2018.

¹² Publicada no JO n.º L 221/9, de 12 agosto 2006.

¹³ Segundo a Comissão Europeia, no estudo apresentado em novembro 2014, 17 países da UE usam *reverse charge* na construção civil “*Seventeen Member States have implemented a reverse charge mechanism in the construction sector. Most of the Member States (excluding Cyprus, Czech Republic, Latvia and Malta) which have implemented it for construction work, including repair, cleaning, maintenance, alteration and demolition services [...]*” (2014:11) https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf

*alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis considerada como entrega de bens por força do disposto no n.º 5 do artigo 5.º*¹⁴

Esta medida pretende evitar o direito à dedução do IVA suportado por parte das empresas, através de esquemas de faturação falsa, sem que este chegue a entrar nos cofres do Estado (Travanca, 2008:155).

Segundo Milošević & Kovačević (2016:161), num estudo realizado sobre a aplicação da regra de inversão na construção civil, implementado na Sérvia em outubro de 2015, reforça que este mecanismo é visto pelo legislador comunitário como uma medida anti-abuso *“The reverse-charge mechanism in the construction industry undoubtedly represents an anti-evasion measure in the eyes of the communitarian legislator”*.

Tal como já referido anteriormente, o setor da construção civil é uma atividade com elevado valor na economia onde predominam as pequenas empresas e que frequentemente recorrem a subempreiteiros, porém apresentam um elevado valor de produção. Por este motivo, a fraude e evasão fiscal tornou-se uma tendência, que pode ser percebida nas ações de inspeção tributária no período de 2010, em que 31,26% das correções e regularizações de IVA ocorreram neste setor (Claro & Medeiros, 2016:394).

De acordo com um estudo realizado pela Comissão Europeia o autor conclui que, alguns dos representantes das empresas reconhecem que as regras de inversão do sujeito passivo, não resolvem o problema da fraude fiscal, *“However, some business representatives feel that reverse charge mechanism is useful in the short-run, as the tax rule fails to remove fraud from the economy (or catch fraudulent businesses). Reverse charge mechanism compliance rules have caused the spread or shift of fraud to other sectors of the economy and other countries.”*, acrescenta ainda que *“Business representatives also pointed out that given the current application of reverse charge mechanism governments are unable to distinguish between compliant and fraudulent businesses, as the current rule treats all businesses as fraudulent. In the long-term, businesses suggest that other Value Added Tax mechanisms to fight against fraud should be explored”* (Comissão Europeia, 2014:68-69).

¹⁴ Conforme alínea c) do ponto 7) da diretiva 2006/69/CE – Substituído pela alínea a), n.º 1 do artigo 199.º da Diretiva 2006/112/CE que revogou a «Sexta Diretiva».

2.1.1 Enquadramento

A alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA ao nível da incidência subjetiva prevê a inversão do sujeito passivo de IVA, “*reverse charge*”. São sujeitos passivos pela aquisição de serviços de construção civil “*as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada*”.

De acordo com o referido artigo, podemos concluir que cabe ao adquirente¹⁵ dos serviços liquidar o imposto, independentemente do direito à dedução total ou parcial, previsto nos artigos 19.º a 26.º do CIVA (Roriz, et al. 2017:56).

Nos termos do n.º 13 do art.º 36.º¹⁶ do CIVA o emitente da fatura, deve mencionar a expressão “IVA-autoliquidação”¹⁷, enquanto que o adquirente deve liquidar o IVA e deduzi-lo simultaneamente, caso haja o direito à dedução nos termos gerais estabelecidos nos art.º 19.º a 26.º do CIVA, na própria fatura, ou, em documento interno fazendo menção à fatura original (n.º, data e identificação do prestador) (Ofício-Circulado 30 101:2). É de salientar, que o imposto é exigido no momento em que os serviços são efetuados e não no momento em que é emitida a fatura ou documento equivalente (art.º 7.º e 22.º do CIVA).

Para que haja inversão do sujeito passivo é necessário que, cumulativamente: 1) ocorra uma aquisição de serviços de construção civil; 2) o adquirente seja sujeito passivo de IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA (Ofício-Circulado 30 101, 2007:2).

No entanto, é necessário definir o que são serviços de construção civil¹⁸, segundo o Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 maio 2007, emitido com o objetivo de esclarecer dúvidas de interpretação da lei, vem incluir todos os serviços de construção civil desde

¹⁵ A Diretiva IVA por regra refere “destinatário” e não “adquirente”.

¹⁶ Alterado pelo Decreto-Lei 197/2012, de 24 agosto.

¹⁷ Artigo 226.º da Diretiva IVA.

¹⁸ Antão et al. (2007:26), refere que um serviço de construção civil é muito mais abrangente que os conceitos de empreitada e subempreitada referidos no Código Civil.

que tenha como referência regime de empreitadas e subempreitadas independentemente se estão referidas nos artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil (CC). Este é um conceito muito amplo, o que levou o legislador a incluir neste Ofício-Circulado duas listas que define a título exemplificativo os serviços onde se aplica ou não a regra de inversão¹⁹ e observa os seguintes conceitos²⁰:

- i. Serviços de construção civil: os que têm por objeto a realização de uma obra, incluindo os atos que sejam necessários para a sua realização.
- ii. Obra: resulta da Lei n.º 41/2015, de 3 junho que veio revogar o DL 12/2004, de 9 janeiro, deve entender-se como *“a atividade e o resultado de trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis,”*. Roriz, et al. (2017:59) acrescenta ainda, *“bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada”*.

Importa salientar que Roriz, et al. (2017:59) simplesmente mencionaram o que estava na legislação anterior. No entanto, a nova legislação, Lei n.º 41/2015, de 3 junho, suprime da legislação anterior referente à definição de obra: *“limpeza”*, bem como *“qualquer outro trabalho que envolva processos construtivos”*.

Ora, desde então, a Autoridade Tributária (AT) considera para efeitos de IVA o conceito de construção civil limitado a *“atividade e o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis”* não incluindo neste conceito, *qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo* (Claro & Medeiros, 2016:399-400). Esse não é o nosso entendimento, isto porque, como podemos analisar no ponto 9 e 10 do Processo nº 14027, por despacho de 2018-08-03, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação), Informação Vinculativa, a AT considera serviços de construção civil o que se retira de expressão referida. Embora este conceito de serviços de construção civil não seja delimitado pela Diretiva IVA a qualquer regime civil, *“muito pelo contrário estende-o a situações de reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição de bens imóveis”*.

¹⁹ Para melhor compreensão dos serviços com inversão do sujeito passivo, devem ser consultados estes anexos.

²⁰ Segundo o autor nem sempre é fácil de perceber se estamos perante a mera transmissão de bens ou perante uma prestação de serviços.

Não obstante, não foi opção de o legislador nacional transpor o texto da Diretiva IVA (Claro & Medeiros, 2016:399).

O legislador nacional quando transpôs a Diretiva IVA limitou-se aos serviços de construção civil em regime de empreitada e subempreitada. No entanto, a Diretiva reconhece a aplicação da regra de inversão na entrega de obras em imóveis considerada como entrega de bens nos termos do n.º 3 do art.º 14.º. Por conseguinte, Claro & Medeiros (2016:400-401) consideram *“abusiva por derogatória, a interpretação da AT”* e acrescentam ainda que *“deparamos com a tendência da AT para legislar, sem competência para tal”*.

2.1.2 Qualificação do sujeito passivo adquirente

De acordo com a alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, há inversão do sujeito passivo quando o adquirente está sediado em Portugal, ou disponha de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e pratique operações que confirmem direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que estejam em causa serviços de construção civil²¹, tal como refere com clareza o artigo.

Ora, existe uma limitação às entidades “não residentes” impedindo que seja aplicada a regra de inversão do sujeito passivo, cabendo nestas situações ao prestador de serviços a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, tal como reforça a AT no Processo nº 12793, por despacho de 2018-06-19, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação, Informação Vinculativa.

Por sua vez, também não há inversão do sujeito passivo quando o adquirente é um não sujeito passivo, ou seja, quando o sujeito passivo pratica exclusivamente operações isentas do art.º 9.º ou está no regime de isenção do art.º 53.º, ambos do CIVA, e o sujeito passivo que apenas efetua aquisições intracomunitárias nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI). Nestas situações a liquidação do IVA caberá ao prestador do serviço, conforme as regras gerais do CIVA (Roriz, et al. 2017:57; Claro & Medeiros, 2016:396).

Travanca (2008:167) refere, ainda, haver lugar à inversão do sujeito passivo quando o adquirente é um sujeito passivo misto para efeitos de IVA, isto é, quando pratica

²¹ Independentemente de possuir ou não alvará ou título de registo de acordo com a Lei 41/2015, de 3 junho.

simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem o direito à dedução, independentemente se utiliza o método da afetação real ou o pro rata para a sua dedução, tal como assevera Roriz, et al. (2017:58).

Por fim, existem mais três situações específicas em que os sujeitos passivos estão obrigados à regra de inversão (Ofício-Circulado 30 101, de 24 maio 2007:6): 1) sujeitos passivos isentos pelo n.º 29 do art.º 9.º do CIVA, em que renunciaram à isenção diretamente para um bem imóvel, estando apenas esse bem sujeito às regras de inversão; 2) um particular que seja simultaneamente sujeito passivo de IVA e que os serviços de construção civil sejam afetos à sua atividade; e 3) Estado, Autarquias, Regiões Autónomas e outras pessoas coletivas de direito público que praticam operações não sujeitas a IVA, nos termos do n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, ou que o são face ao n.º 3 do mesmo artigo, só havendo lugar à inversão quando se trate de aquisição de serviços diretamente relacionados com a atividade sujeita (Claro & Medeiros, 2016:395).

Ora, quando o adquirente é o Estado, Autarquias, Regiões Autónomas ou outras pessoas coletivas de direito público o esclarecimento emitido pela AT através do Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 maio 2007, impõe a regra de inversão. Porém, o CIVA e a Diretiva IVA nada referem sobre a aplicação do *reverse charge* nestas situações, ou melhor, tal como refere Claro & Medeiros (2016:397), onde a Diretiva IVA permitiu a aplicação destas regras, o Ofício-Circulado proibiu, assim, como as restrições impostas para um sujeito passivo isento nos termos do n.º 30 do art.º 9.º do CIVA, ainda que o sujeito passivo realize exclusivamente operações que conferem total direito à dedução.

Os autores referenciam situações discriminatórias e dispõem o seguinte, “*o caso dos serviços de construção de imóveis que se destinem a arrendamento e a uma operação de locação financeira imobiliária – que, em sede de IVA, são em ambos os casos operações sujeitas à isenção de IVA previsto no Decreto-Lei 21/2007, de 29 de janeiro. No primeiro caso, o adquirente será, em princípio, uma sociedade imobiliária que, face ao seu objeto social, está enquadrada no cadastro como “Isento – artigo 9.º”; no segundo caso, o adquirente será uma instituição financeira que estará enquadrada, em princípio, no regime normal (ainda que com uma diminuta capacidade de dedução)*”.

Segundo o Ofício-Circulado 30 101, de 24 maio 2007, à instituição financeira será sempre aplicada a regra de inversão, independentemente do contrato de locação financeira imobiliária, enquanto que para a sociedade imobiliária só se aplica a regra de inversão do

sujeito passivo quando os serviços de construção se destinam a um imóvel em que tenha sido solicitada a renúncia à isenção do IVA (Claro & Medeiros, 2016:397).

O prestador de serviços pode obter informação sobre o enquadramento de IVA do adquirente da seguinte forma: acede ao portal da AT, na sua área pessoal, em serviços – utilitários – identificação clientes/fornecedores, e introduz o número identificação fiscal do adquirente “*guardando em sua posse os comprovativos*”.

Porém, existem situações em que os sujeitos passivos adquirentes têm de informar os prestadores de serviços que se aplica a regra de inversão, são eles, os sujeitos passivos isentos de IVA nos termos do n.º 30 do art.º 9.º do CIVA, quando existe renúncia à isenção para o imóvel onde foi prestado o serviço, e o Estado, Autarquias e Regiões Autónomas, nas mesmas condições descritas (Claro & Medeiros, 2016:396). Em caso de dúvida cabe ao adquirente solicitar informações à AT sobre o enquadramento do adquirente ou do bem imóvel em vigor (Ofício-Circulado 30 101, 2007:6).

2.1.3 Âmbito da regra de inversão – bens móveis

Quando o serviço prestado está no âmbito de uma obra, ficam sujeitos à regra de inversão todos os serviços, materiais e outros bens necessários, desde que relacionados com a construção, independentemente se estão discriminados, ou mesmo se a sua faturação é conjunta ou separada (Roriz, et al. 2017:61-62).

Todavia, existem alguns serviços que, caso sejam efetuados separadamente de um serviço de construção civil²² (exemplo: aluguer de contentores, ensaios laboratoriais, etc.), tal como a mera venda de bens ou materiais, não ficam abrangidos pela regra de inversão (Travanca, 2008:163).

Conforme dispõe o Ofício-Circulado 30 101, de 24 maio e 2007, no ponto 1.5.2, as entregas de materiais com montagem ou instalação em obra são consideradas para efeitos da regra de inversão, desde que os trabalhos estejam contemplados no anexo à Lei 41/2015, de 3 junho, independentemente de o fornecedor ser possuidor de título de registo ou alvará. Ficam excluídos destas regras os bens que não fazem parte direta do imóvel, com carácter de permanência, tais como, sofás, camas, decoração, entre outros (Roriz, et al. 2017:61).

²² Referenciados no Anexo II do Ofício-Circulado 30 101, de 24 maio de 2007.

2.1.4 Direito à dedução

O direito à dedução garante uma das quatro máximas identificadas por Adam Smith nos impostos, o princípio da neutralidade. Conforme já definido pelo Tribunal Justiça da União Europeia (TJUE), este princípio consiste na não-discriminação, expõe igualdade no tratamento da neutralidade fiscal (*stricto sensu*) do direito fiscal comunitário, nomeadamente onde outros princípios não abordam, bem como, o direito à dedução (Bastos, 2016:45-46). Claro & Medeiros, (2016:403) recordam que o direito à dedução deste imposto é um elemento fundamental da sua mecânica. Vasques (2017:333) acrescenta que constitui uma das traves-mestras, possivelmente a mais importante. O TJUE no acórdão Petroma, C-271/12, 8.05.2013, n.º 22-24, salientou que “[...] o direito à dedução constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA que não pode, em princípio, ser limitado [...] O regime das deduções assim estabelecido visa aliviar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no quadro de todas as atividades económicas” (citado por Vasques, 2017:334), o que torna o imposto plurifásico, sem efeitos cumulativos no circuito económico (Bastos, 2016:49).

É possível deduzir o imposto quando previsto nos termos gerais do exercício do direito à dedução nos art.º 19.º a 23.º do CIVA. No entanto, com o objetivo de prevenir a fraude e evasão fiscal, é cada vez mais comum nos Estados-Membros que o direito à dedução só possa ocorrer quando são cumpridas as formalidades impostas²³, sobretudo nos termos legais exigidos na emissão de faturas²⁴ (Claro & Medeiros, 2016:403).

Cumpridas estas formalidades, que excedem claramente as exigidas para o imposto sobre o rendimento (Bastos, 2016:67), é também importante a correta aplicação das regras de inversão do sujeito passivo, a obrigação de liquidação do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, e o imposto só pode ser deduzido quando é liquidado por força do n.º 8 do art.º 19.º do CIVA, “*Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação.* (Aditado pela Lei n.º 66-B/2012,

²³ Esta situação pode ser analisada no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Processo C-664/16 de 21 novembro 2018 – consultado dia 28 novembro 2018 – disponível em: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=B966A46FBD3A743A318370F16B7BF9B8?text=&docid=207948&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=4682133#Footnote*.

²⁴ Nos termos do n.º 2 do art.º 19.º só confere o direito à dedução nos documentos em posse e nome do cliente, o imposto constante nas faturas ou documento equivalente, passadas na forma legal.

de 31 de dezembro)”. Deste modo, se o prestador dos serviços não aplicar a regra de inversão, o adquirente também não poderá deduzir esse IVA, por se considerar IVA indevidamente liquidado.

Tal como já referido anteriormente, o conceito de serviços de construção civil é muito amplo, o que poderá trazer consequências para o adquirente quando o prestador do serviço não enquadrar corretamente esse serviço. Claro & Medeiros, (2016:403-404) dá como exemplo uma transação em que no entendimento da AT está sujeita ao *reverse charge*, mas a interpretação do prestador de serviço é oposta. Neste caso, o adquirente ao ser inspecionada pela AT, ser-lhe-á negado o direito à dedução e ainda será punido com coimas e juros. Assim como, será negado a dedução de IVA ao adquirente caso suceda o inverso, isto é, o prestador do serviço aplica o *reverse charge*, mas no entendimento da AT este não cabe no conceito de serviços de construção civil, o direito à dedução do IVA será recusado ao adquirente.

Tal significa que, o adquirente poderá ser penalizado em função da interpretação concretizada pelo prestador dos serviços. O adquirente pode sempre solicitar emissão de uma nova fatura, contudo o fornecedor pode não concordar e criar desavenças nas relações comerciais, recusas de pagamento ou mesmo abandonar a prestação do serviço. O setor da construção civil está considerado como fraudulento pela atuação nos prestadores de serviços e não dos adquirentes, mas segundo a abordagem mencionada, as penalidades pelo não cumprimento não são aplicadas de forma adequada a atingir os objetivos pretendidos (Claro & Medeiros, 2016:405).

Como observaremos no capítulo 2.1.7, esta é uma das situações onde existe maior conflito entre os sujeitos passivos e a AT, sendo importante observar o que prevê a legislação nacional e Europeia. Se examinarmos a legislação à letra de acordo com a al. a) do art.º 168.º da Diretiva IVA, os sujeitos passivos tem o direito a deduzir o IVA devido ou pago “*em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo*” conclui-se que o sujeito passivo tem o direito à dedução “*no momento em que o imposto se torna exigível*”²⁵ sendo este momento “*o mais tardar, no momento de emissão da fatura*”²⁶ e é “*devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto na fatura*”²⁷.

²⁵ Art.º 167.º da Diretiva IVA e n.º 1 do art.º 22.º do CIVA

²⁶ Alínea a) do art.º 66.º da Diretiva IVA.

²⁷ Art.º 203.º da Diretiva IVA.

Porém, o n.º 8 do art.º 19.º do CIVA não é inovação do legislador nacional, mas sim um princípio assegurado pelo TJUE desde 1989 (Claro & Medeiros, 2016:406). Em conformidade com a Diretiva IVA não é possível deduzir o IVA indevidamente liquidado²⁸, de tal forma, que se analisarmos a história do IVA verificamos terem sido propostas diversas vezes pela Comissão Europeia o direito à dedução de qualquer imposto desde que faturados pela entrega de bens ou prestação de serviços e foram recusadas pelo Conselho Europeu, logo o IVA não é um imposto com base de caixa, o que seria adverso à sua própria lógica (Claro & Medeiros, 2016:406).

O sujeito passivo deve deduzir o imposto na declaração do período ou em período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas, sem prejuízo do disposto do art.º 78.º do CIVA (n.º 2 do art.º 22.º do CIVA). Todavia, o direito à dedução pode ser exercido no decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução, salvo disposições especiais (n.º 2 do art.º 98.º do CIVA). De acordo com Palma (2014:241), o direito à dedução permanece *“mesmo que a atividade económica projetada não dê origem a operações tributáveis ou o sujeito passivo, por motivos alheios à sua vontade, não tenha podido utilizar os bens ou serviços”*.

2.1.5 Taxas a aplicar

Com a entrada em vigor da Lei n.º 63-A/2015 de 30 junho que alterou as taxas reduzidas e intermédias na Região Autónoma dos Açores, as taxas no território nacional passaram a ser as seguintes:

Tabela 2.1 - Taxas de IVA em território nacional

	Normal	Intermédia	Reduzida
Continente	23%	13%	6%
RA Madeira	22%	12%	5%
RA Açores	18%	9%	4%

Fonte: Fonte própria

Da análise a al. a) do n.º 7 e do n.º 8 do art.º 6.º do CIVA, as taxas a aplicar nos serviços de construção civil seguem as regras de localização do imóvel onde foi efetuado o serviço.

²⁸ Não existe sustentação expressa na letra da Diretiva Iva, não obstante encontra-se em conformidade com o espírito do imposto.

Não obstante, caso o serviço seja adquirido por um sujeito passivo que exerçam operações com total ou parcial direito à dedução será aplicada a regra de inversão, conforme analisado anteriormente. A questão enquadra-se em: Qual será a taxa a liquidar e deduzir pelo adquirente? Na situação das Regiões Autónomas é simples, porque será sempre aplicada a taxa vigente onde estiver estabelecido o imóvel, conforme regras de localização do art.º 6.º do CIVA.

Veja-se, também, o caso em que as prestações de serviço são realizadas a um sujeito passivo enquadrado numa atividade com taxa reduzida, como por exemplo, na atividade de agricultura.

A taxa a aplicar não depende do enquadramento ou da qualidade do adquirente, mas sim do prestador do serviço, tal como refere taxativamente o ponto 5 do Processo nº 14249, por despacho de 2018-10-30, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), Informação Vinculativa.

Todavia, se a prestação do serviço de construção civil estiver sujeita a uma taxa reduzida ou intermédia de acordo com a Lista I ou II anexa ao CIVA, como por exemplo as taxas que vamos analisar posteriormente, no nosso ponto de vista a emissão da fatura deverá ocorrer de acordo com a regra de inversão e o sujeito passivo adquirente deverá liquidar o imposto de acordo com a taxa que lhe seria aplicada caso não existe-se a regra de inversão e deduzido nos mesmos critérios quando cumprir com os requisitos referidos no capítulo anterior.

2.1.6 Exigibilidade

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 7.º e art.º 8.º do CIVA, em consonância com o art.º 63.º da Diretiva IVA, estabelece-se que, nas prestações de serviços o imposto é devido e torna-se exigível no momento da sua realização. No entanto, nos termos do art.º 8.º, o imposto torna-se exigível nos cinco dias úteis, caso o prazo para a emissão da fatura tenha sido respeitado, caso contrário, no momento em que termina o prazo previsto para a emissão ou no momento do recebimento²⁹ nas situações em que este tenha sido recebido

²⁹ A partir de janeiro 2013 os adiantamentos ou pagamentos antecipados passaram a ser objeto de emissão de uma fatura nos termos do art.º 36.º do CIVA – Decreto-Lei 197/2012, de 24 agosto.

em data anterior à prestação do serviço (Travanca, 2008:168; Roriz, et al. 2017:64), em harmonia com o art.º 65.º da Diretiva do IVA.

O mesmo se aplica, aos casos em que o adquirente está enquadrado nos termos anteriormente previstos para os serviços de construção civil. Assim, caso haja lugar à inversão do sujeito passivo, de acordo com Roriz, et al. (2017:64) o adquirente deve:

- i. Nos adiantamentos: proceder à autoliquidação do IVA pelo montante pago;
- ii. Restantes casos: proceder à liquidação de IVA no momento em que o mesmo se mostre exigível.

Travanca (2008:168) reforça ainda que *“quando se verifique atraso na autoliquidação por parte do adquirente, ainda que por causa imputável ao prestador dos serviços, existe sempre a responsabilidade contraordenacional pelo pagamento de juros daí decorrentes e cabe sempre ao adquirente”*.

De acordo com o modelo atual da Declaração Periódica de IVA (DP), o adquirente do serviço de construção civil liquida o IVA da seguinte forma: 1) base tributável no campo 1, 5 ou 3 consoante a taxa de IVA aplicável, do quadro 06, tal como no campo 102 do quadro 06A; 2) o imposto é declarado no campo 2, 6 ou 4 consoante a taxa de IVA aplicável. Se o adquirente possuir o direito à dedução de IVA de acordo com as regras do CIVA, deduz o imposto no campo 20 a 24 consoante a taxa e natureza do imposto (Ofício-Circulado 30 101, 2007:8).

Por outro lado, o prestador dos serviços indica o valor da transmissão no campo 8 do quadro 06 (Roriz et al., 2017:65)

Nos termos da alínea d) do n.º 3 do art.º 44.º do CIVA, o sujeito passivo deverá conceber na contabilidade subcontas para cada tipo de operação e por taxas, com o desígnio de clarificar o cálculo do imposto e permitir o controlo ao preenchimento da DP, bem como registar as operações de forma a evidenciar *“d) O valor do imposto liquidado, segundo a taxa aplicável, com relevação distinta do respeitante às operações referidas nas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º, bem como dos casos em que a respetiva liquidação compete, nos termos da lei, ao adquirente”*.

No seguimento de toda a informação acima descrita, apresentamos um quadro resumo da aplicação da inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil.

Tabela 2.2 - Aplicação da regra de inversão

Qualidade do adquirente	Afetação dos bens ou serviços adquiridos	Inversão do SP?
Sujeito passivo de IVA que pratica operações que conferem direito a dedução do IVA suportado	A qualquer fim (investimentos, inventários ou outros bens e serviços)	Sim
Sujeito passivo do regime normal do IVA + Isenção (Sujeitos passivos mistos)	A qualquer fim (investimentos, inventários ou outros bens e serviços)	Sim
Sujeitos passivos isentos (abrangidos pelo art.º 9 ou 53.º CIVA)	A qualquer fim (investimentos, inventários ou outros bens e serviços)	Não
Sujeitos passivos isentos (abrangidos exclusivamente pelo n.º 29 do art.º 9º CIVA)	Imóveis com renúncia à isenção	Sim
	Imóveis aos quais não houve renúncia à isenção (*)	Não
Estado, autarquias, Regiões Autónomas e outras pessoas coletivas de direito público	À atividade não sujeita a IVA (*)	Não
	À atividade sujeita a IVA (*)	Sim
	Simultaneamente a todas as atividades (*)	Sim
Particular	Qualquer fim	Não
No mero fornecimento de bens para a construção civil, nunca existe a inversão do sujeito passivo.		

(*) Os aquirentes devem informar os prestadores de serviços do facto.

Fonte: Adaptado de Roriz, et al. (2017:71-72) e Antão et al. (2007:29).

2.1.7 Jurisprudência, informações vinculativas e doutrina

A harmonização fiscal nos Estados-Membros tem sido um objetivo desde o Tratado de Roma, porém, esta harmonização pode ser *jurídica*, quando implementada através de regulamentos, diretivas, recomendações, decisões ou convenções (harmonização positiva ou legislativa), mas esta harmonização também pode ser *negativa* ou jurisprudencial quando é levada a cabo através de decisões do TJUE (Nabais, 2015:177-179).

O TJUE desde 1986 que começou a exigir o princípio da não discriminação de acordo com o art.º 18.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o que tem alcançado através da harmonização negativa ou jurisprudencial (Nabais, 2015:180).

Segundo Nabais (2015:199), as decisões dos tribunais no direito fiscal e do direito em geral não constituem fonte formal de direito, com exceção das declarações de inconstitucionalidade e ilegalidade com força obrigatória. Os acórdãos em matéria fiscal do TJUE têm conceituado um prosseguimento genérico, pela reconhecida autoridade de procedentes.

No seguimento do Supremo Tribunal de Justiça, também o Supremo Tribunal Administrativo (STA), *“pode proferir acórdãos de uniformização da jurisprudência, julgando a oposição de acórdãos, ou até mesmo a oposição de sentenças dos tribunais administrativos e fiscais (art.º 280.º n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário)”*, o que conduziu uma mudança muito significativa neste setor no ordenamento jurídico (Nabais, 2015:200).

O autor refere ainda que a doutrina não integra as fontes formais de direito, mas é muito importante para dialogar com a legislação e a jurisprudência, anotações concebidas pelo STA, Tribunal Central Administrativo e Tribunal Constitucional, destacando um significado pertinente para a doutrina contida nas orientações administrativas.

É importante saber a relevância das chamadas orientações administrativas apresentadas frequentemente no direito tributário pela AT, das quais destacamos, instruções, circulares, Ofícios-Circulares, Ofícios-Circulados, despachos normativos, regulamentos, pareceres, etc. Estes regulamentos são internos e têm como destinatários apenas a AT, unicamente estes lhe devem obediência, isso significa que não são vinculativos nem para os particulares nem para os tribunais (Nabais, 2015:193). Claro & Medeiros, (2016:407), expõem que a AT *“teima em legislar quando não se encontra constitucionalmente habilitada para o efeito”* e acrescentam ainda *“Mais grave, a AT insiste em legislar em matéria tributária sob pretexto de regulamentar as leis existente, ultrapassando todos os limites previstos no normativo em vigor”*.

O Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), no acórdão 2312/08, menciona que, *“a informação prestada pela administração tributária tem carácter vinculativo, ou seja, não pode a mesma proceder de forma diversa em relação ao sentido da informação prestada”*, o legislador pretendeu que a AT ficasse vinculada à resposta prestada ao

requerente de forma a que o contribuinte não seja responsabilizado por seguir a informação apresentada pela AT. Contudo, caso a AT se aperceber que os dados fornecidos não correspondem inteiramente à realidade, esta não tem que ficar vinculada à informação prestada (art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT))

Importa também referir que a responsabilidade da AT foi alargada e “*está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias*” (n.º 1 do art.º 68.º-A da LGT).

Não obstante, refira-se que as informações de carácter vinculativo apenas dizem respeito ao caso que lhe deu origem, não se podendo estender a outras situações, uma vez que a análise efetuada pela AT corresponde a uma situação específica (n.º 9 do art.º 68 da LGT).

Por seu turno, os tribunais são competentes para interpretar e aplicar a lei fiscal sem qualquer obediência aos critérios interpretados e seguidos pela AT, ou seja, as informações vinculativas ou as circulares administrativas “*não vinculam os contribuintes, mas apenas os respetivos serviços [...]*” (Acórdão 2312/08 do TCAS, 2008).

2.1.7.1 Serviços de construção civil

O Processo n.º 457/2017-T do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), com decisão Arbitral em 30 abril de 2018, é, no momento, o mais recente processo deste tribunal ligado a esta temática. A questão jurídica fundamental inerente a este processo consta em saber se o serviço de fornecimento e instalação de um sistema de ar composto por seis unidades de extração e material conexo, nomeadamente espiroduto, grelhas de alumínio, entre outros, que funcionam em conjunto, ocupam uma área de 2550 m² e foram incorporados no imóvel, são serviços de construção civil sujeitos à regra de inversão.

O processo em causa trata-se de uma empresa do setor de conserva de produtos de pesca e aquicultura em azeite, óleos vegetais e outros, que adquiriu uma prestação de serviços para o fornecimento e instalação de equipamento de exaustão para a sua sede, sendo necessários 20 dias e dois técnicos para efetuar a sua instalação. Ao abrigo de uma inspeção interna foram propostas correções ao IVA dedutível por não ter sido aplicada a regra de inversão, referente a situação atrás exposta, considerando a AT que estes serviços seriam suscetíveis de qualificação como serviços de construção civil. A empresa requer

ao tribunal arbitral o cancelamento dos atos de liquidação de IVA, o reembolso do imposto pago, bem como os juros indemnizatórios.

A empresa alega ainda que o seu fornecedor cumpriu todas as obrigações legais em causa, ou seja, liquidou, contabilizou, declarou a favor do Estado nas devidas declarações de IVA periódicas o imposto liquidado ao seu cliente. Fundamenta também, a incompreensível qualificação de serviços de construção civil ao invés da venda de um equipamento, ainda que fornecido com instalação. Todavia, esta refere que a compra de equipamento de exaustão não só não configura um serviço de construção civil, porque é totalmente amovível e de fácil deslocação para outro lugar, fora ou dentro das instalações da empresa, como não permite aplicar o regime excecional da autoliquidação. Por fim, sustenta uma dupla tributação em sede de IVA, tal como sucede em todos os casos de supressão ilegítima do direito à dedução, pondo em causa os princípios da neutralidade do imposto.

Não obstante os argumentos da empresa, a AT alega e explica porque considera os serviços em causa como serviços de construção civil, sujeitos a aplicação do regime de inversão do sujeito passivo de acordo com a alínea j), do n.º 1, do art.º 2º do CIVA, justificando que o serviço prestado consta na Portaria 19/2004, de 10 janeiro (Revogada pelo DL n.º 41/2015). O Serviço de Inspeção Tributária da Direção de Finanças, descreve as razões de facto e de direito e conclui que, esta aquisição é um serviço de construção civil de acordo com a Portaria 19/2004, de 10 janeiro e o Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 maio 2007, devendo por isso o sujeito passivo proceder à liquidação do IVA de acordo com a regra de inversão, ou seja, *“proceder á liquidação de IVA pela aquisição destes serviços, e só então poderá beneficiar do direito à dedução do respetivo IVA que liquidar, de conformidade com o n.º 8 do art.º 19º do CIVA”*.

A AT acrescenta também, que na Portaria 19/2004 aplicável à data dos factos, está incluído como conceito de obras de construção civil as que impliquem a categoria de instalações elétricas e mecânica, subcategoria de aquecimento, ventilação, ar condicionado e refrigeração.

Perante isto, o CAAD começa por reafirmar que a AT apenas se limitou a enquadrar a lei existente já interpretada pela Direção Serviços do IVA, através do Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 maio de 2007 e na Portaria n.º 19/2004, onde refere que o conceito de empreitada e subempreitada estão nos artigos 1207.º e 1213.º do CC. Conclui assim o

CAAD, no caso em apreço, que se encontram reunidas as condições de serviços de construção civil, mantendo a correção efetuada pela AT, isto porque, a Requerente não efetuou a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo, prevista art.ºs 2º, n.º 1, al.s a) e j), 19º, n.º 8 e 27º do CIVA.

Ainda relativamente ao enquadramento de serviços de construção civil, no Processo nº 4149, por despacho de 2012-12-06, do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral, Informação Vinculativa, refere que o fornecimento de montagem de uma cozinha industrial para a Atividade de Restauração em que o adquirente se encontra enquadrado no regime de IVA e efetua operações com direito à dedução, também está sujeita à regra de inversão do sujeito passivo de acordo com o DL 21/2007. Tal como no processo acima descrito, estes materiais também podem ser removidos e transportados para qualquer outro espaço fora ou dentro do imóvel, levando a AT a estar de acordo com o CAAD na definição de serviços de construção civil sujeitos à regra de inversão. De facto, consta-se no Ofício-Circulado 30 101, de 24 maio de 2007, no ponto 1.3 que *“Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objeto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização”*, tal como já esclarecido anteriormente.

A decisão do Processo n.º 13689, por despacho de 2018-06-14, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), Informação Vinculativa, a AT sustenta essa opinião, aceitando que a aplicação de um alarme, bem como a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra ou a mera assistência em que para além da mão-de-obra também é fornecido o equipamento que se substitui, ou que o cliente acrescentou ao preexistente é considerado um serviço de construção civil, excluindo o serviço de inspeção de equipamento e de instalação que se encontra previsto no Anexo II do Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 maio 2007, onde exemplifica os serviços dos quais não são considerados serviços de construção civil.

No Processo nº 13714, por despacho de 2018-06-15, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), Informação Vinculativa, trata da aplicação de um silo em Inox para a condução de cereal. No caso em apreço, a AT conclui que só é considerado serviço de construção civil caso o silo esteja materialmente ligado ao imóvel industrial em causa, com carácter de permanência. Este entendimento também é considerado pelo CAAD no Acórdão com o Processo n.º 204/2013-T, de 2014-02-17, uma vez que a AT não reconheceu como serviço de construção civil um consórcio entre uma empresa portuguesa

e uma espanhola na construção de uma Estação de Triagem de Resíduos Sólidos Urbanos, quando a empresa portuguesa prestou praticamente todos os serviços de construção civil (30%) e a empresa espanhola tinha como responsabilidade o fornecimento, instalação e montagem dos equipamentos eletromecânicos nela instalados (70%)³⁰. No caso em apreço, o CAAD, não aceitou as justificações apresentadas pela AT, e considerou como uma prestação de serviços de construção civil os trabalhos elaborados pela empresa espanhola.

O Acórdão de 27 fevereiro de 2013, Processo n.º 1079/12-30 do STA, recusa o provimento ao recurso, decidido pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria. Neste processo havia sido julgado o contribuinte devido a um serviço de construção civil, porque, a faturação estava de acordo com as regras gerais do CIVA e foi deduzido pelo Requerente. Ora tal, como o STA justifica, o adquirente torna-se sujeito passivo do imposto pela respetiva aquisição, denominadas com *reverse charge* em que a dívida tributária reverte do prestador de serviço para o adquirente. Assim, o adquirente passa a ser o responsável por entregar esse imposto, o qual poderá também ser objeto de direito à dedução nos termos do art.º 19.º e seguintes do CIVA.

No caso em apreço, o STA reforça que nos termos do art.º 2.º al. j) do CIVA, a Requerente, enquanto sujeito passivo de IVA, incumbia proceder à liquidação do imposto, não lhe dando qualquer razão e mantendo a liquidação adicional exercida pela AT.

Ainda assim, esta não é apenas uma situação Portuguesa, de acordo com as conclusões do Advogado Geral Paolo Mengozzi no Acórdão do TJUE, Processo C-395/11, de 12 setembro 2012, “*BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (BLV) contra Finanzamt Lüdenscheid*”³¹ a República Federal da Alemanha submeteu um pedido judicial que tem como objeto a interpretação da Decisão 2004/290/CE do conselho, de 30 março 2004, art.º 2.º ponto 1 – “Conceito de obras de construção civil”. A matéria de facto que levou à questão judicial deve-se à circunstância de a empresa BLV que interpôs o recurso para o órgão jurisdicional nacional para a seguinte situação:

³⁰ É de salientar que neste processo a empresa espanhola tinha declarado para efeito do VIES uma transmissão de bens e não uma prestação de serviços.

³¹ Serviço do Estado competente da Alemanha “Autoridade Tributária”.

- i. A BLV adjudicou uma obra à empresa Rolf & Co. oHG (R&C) na qualidade de empreito para a construção de um edifício no seu terreno pelo preço global acordado;
- ii. A R&C emitiu a primeira fatura sem mencionar qualquer montante de IVA;
- iii. Relativa a essa primeira fatura a BLV pagou esse IVA ao Estado Alemão;
- iv. De seguida requereu esse IVA aos serviços do Estado Alemão, alegando que o único devedor do imposto seria a R&C.

O pedido foi indeferido pelos serviços competentes, o que deu origem ao processo em causa. Submeteu-se ao Tribunal de Justiça entre outras, a seguinte questão: “*O conceito de ‘obras de construção civil’, na aceção do artigo 2º, n.º 1, da Decisão (de autorização) 2004/290/CE³² abrange, além de prestações de serviços, também entregas de bens?*”

De acordo com o órgão jurisdicional, a importância desta questão resulta da legislação e jurisprudência alemã. Acrescenta ainda que, a autorização constante da Decisão 2004/290, de 30 março 2004, refere-se unicamente a prestações de serviços e não às entregas de bens, pelo que no caso em apreço, já não seria permitido o recurso à regra de inversão do sujeito passivo, visto que na Alemanha, a construção de um edifício em terreno de outrem, por parte de um empresário que utilize materiais próprios é considerado como uma entrega de bens.

À luz da legislação em vigor do caso em apreço, o Tribunal afirma que “*«obras de construção civil» são trabalhos de edificação, como a construção, manutenção, reparação, alteração, demolição de imóveis e de outras estruturas similares ...*”

Note-se também, que a natureza das prestações de serviços de construção civil, estabelece que o destinatário das prestações de bens e serviços possa ser o responsável devedor do IVA, de acordo com n.ºs 1 e 2 do art.º 2.º da Decisão 2004/290, de 30 março de 2004, não incluindo as entregas de bens imóveis a um sujeito passivo em conformidade com as alíneas g) e h) da parte B do art.º 13.º da Sexta Diretiva. Não obstante, o TJUE esclarece que, ao analisar as diretivas do Conselho 2006/69 e 2006/112, é considerado prestações de serviços os trabalhos imobiliários e de construção civil. A diretiva 2006/69, pelo seu n.º 7 do art.º 1.º, prevê: “*ao n.º 2 do artigo 21.º, na versão constante do artigo 28.º-G, é aditada a seguinte alínea:*

³² Decisão do Conselho de 30 março, 2004 que autoriza a Alemanha a aplicar medida derogatória do art.º 21.º da Sexta Diretiva (*reverse charge*) na construção civil.

«c) Quando sejam efetuadas as operações adiante enumeradas, os Estados-Membros podem estabelecer que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário dessas operações: i) prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis considerada como entrega de bens por força do disposto no n.º 5 do artigo 5.º»”.

A Diretiva 2006/112, de acordo com o art.º 199.º prevê que o devedor do imposto seja o destinatário nas seguintes operações:

“a) Prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis considerada como entrega de bens nos termos do n.º 3 do artigo 14.º”.

A Comissão Europeia, apoia o Governo Alemão ao sustentar que de acordo com a Decisão 2004/290 poderiam ser indiferentemente entrega de bens ou prestações de serviços, caso contrário “seria frustrada a finalidade da decisão em questão, ou seja, a prevenção de fraudes fiscais (por exemplo, empresários fraudulentos poderiam não aplicar a reverse charge, fazendo a operação resultar numa entrega de bens)”.

Por outro lado, a jurisprudência alemã interpretou no sentido de ocorrer uma entrega de bens quando o empresário usa os seus próprios materiais para construir um edifício em terreno de outrem.

No caso em apreço, o TJUE refere ainda que, “afirmar que as obras de construção civil são prestações de serviços não significa comprometer o efeito útil da Decisão 2004/290, dado que essas obras apenas incluem todas as atividades de construção que terminam com a entrega de um edifício e apresentam as características acima expostas [...]” “Pelo contrário, surgiria um problema de fraude fiscal se se adotasse a tese do Governo alemão e da Comissão, que reduziria o campo de aplicação desta derrogação.”

De acordo com a Diretiva 2006/112, o seu art.º 199.º prevê explicitamente que o “reverse charge”, seja aplicado a operações no setor da construção de bens imóveis, sendo comparadas com as mesmas regras as entregas de obras em imóveis equiparadas a entrega de bens nos termos do n.º 3 do art.º 14º, (ex-art.º 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva).

Pelo exposto, o TJUE responde à questão da seguinte forma:

- 1) “O conceito de ‘obras de construção civil’, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da Decisão (de autorização) 2004/290/CE abrange apenas as prestações de serviços, em especial, em função do predomínio da organização empresarial e do trabalho sobre o elemento fornecimento de materiais”.

- 2) *“Ao avaliar se uma operação é uma obra de construção civil e, por conseguinte, uma prestação de serviços, ou uma entrega de bens, o órgão jurisdicional deve recorrer a todos os elementos presentes no caso concreto”.*

Por fim, aconselha o legislador alemão a indicar critérios ao órgão jurisdicional que visa distinguir as prestações de serviços da entrega de bens.

2.1.7.2 Dedução e liquidação do imposto

No que respeita à dedução e liquidação do imposto os sujeitos passivos estão obrigados ao preenchimento de uma DP, mensal ou trimestral. Para o sujeito passivo deduzir o IVA, caso lhe seja dado esse direito, terá de liquidar e deduzir o imposto em simultâneo, no entanto se não lhe incumbir esse direito terá que liquidar esse IVA tal como se estivesse expresso na fatura. O adquirente informa no quadro 6 da DP que liquidou imposto em que não relevam para efeitos de volume de negócios, declara a base tributável no campo 1, 3 ou 5 de acordo com a taxa de imposto dos serviços e no campo 2, 6 e 4 o imposto liquidado pelo sujeito passivo a favor do Estado, substituindo o fornecedor. Em consonância, tem de preencher o valor referente a estes serviços no quadro 6A no campo 102. Só após esta situação poderá o sujeito passivo deduzir o imposto se assim tiver direito, que deverá ser declarado no campo 20 a 24 do quadro 6 da mesma declaração.

Da análise efetuada em termos de jurisprudência, constata-se que o Acórdão do STA n.º 01079/12 de 27-02-2013-Relator: Fernanda Maças; Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN) n.º 00381/12.3BEVIS de 21-12-2017-Relator: Mário Rebelo; e Acórdão do TCAN n.º 00448/11.5BEVIS de 26-02-2015-Relator: Fernanda Esteves, negaram provimento ao recurso, pois requeriam a anulação das liquidações negada pela primeira instância. Nestas situações, o tribunal de primeira instância tinha dado razão a AT pela emissão de liquidações adicionais aos sujeitos passivos. No Acórdão do STA n.º 01079/12 de 27-02-2013, o recorrente deduziu o IVA de um serviço de construção civil em que na emissão da fatura não foi aplicada a inversão do sujeito passivo. Ora por força de uma ação de inspeção a recorrente foi impedida de deduzir o IVA pela AT. Já no Acórdão do TCAN n.º 00381/12.3BEVIS de 21-12-2017 o recorrente no preenchimento da DP não liquidou o imposto, limitando-se à sua dedução. No caso em apreço, o sujeito passivo foi obrigado a enviar novas declarações e pagar os devidos juros e coimas. Situação idêntica ocorreu no Acórdão do TCAN n.º 00448/11.5BEVIS de 26-02-2015. O recorrente não liquidou nem o deduziu qualquer imposto na DP referente

a uma fatura com a regra de inversão. De facto, os sujeitos passivos não tinham liquidado o IVA nos termos acima referidos.

A única resolução para estas situações seria através da emissão de Notas de Crédito (facto relatado num dos Acórdãos), todavia, nos casos em apreço já tinham terminado o prazo previstos pelo CIVA para as regularizações do imposto em causa.

O Ofício-Circulado 30 101, de 24 maio de 2007, já referido anteriormente, no seu ponto 4, diz explicitamente qual o procedimento declarativo a prestar perante os serviços de construção civil com a regra de inversão do sujeito passivo.

2.1.8 Aspetos críticos

Após a análise anterior descrita pode-se concluir que nem sempre é fácil identificar as situações onde se aplica a inversão do sujeito passivo. Todavia, esta regra é aplicada a pessoas singulares ou coletivas que exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional; realizem operações que confirmam o direito à dedução quer seja total ou parcial e pratiquem operações enquadradas como serviços de construção civil, incluindo remodelações, reparações, manutenção, conservação, demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho construtivo, quer de natureza pública ou privada, em regime de empreitada ou subempreitada, de acordo com a alínea j) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA. Por conseguinte, se as situações atrás referidas se verificarem o sujeito passivo aplica as regras de inversão (com exceção dos casos particulares).

De acordo com o Ofício-Circulado 30 101, de 24 maio de 2007, que veio esclarecer algumas dúvidas quanto à aplicação destas regras, os serviços de construção civil são um conceito muito amplo, pelo que, a mera entrega de materiais com a sua aplicação também está sujeita a estas regras, desde que sejam serviços de empreitada ou subempreitada enquadrados na Lei n.º 41/2015, de 3 junho (anterior DL n.º 12/2004, de 9 janeiro). A alteração do regime jurídico aplicável ao exercício da atividade de construção civil veio dificultar ainda mais o conceito de obra, excluindo deste conceito “limpeza” e “qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo”. Ora, o legislador nacional já tinha uma interpretação diferente da Diretiva IVA fazendo apenas referência ao regime de empreitada e subempreitada; com esta alteração ainda veio afastar o conceito de “limpeza” expressamente previsto pela Diretiva, dificultando cada vez mais a interpretação da legislação nacional. Deste modo, entendemos que a AT nem sempre tem

o mesmo raciocínio no conceito de serviços de construção civil e na transmissão de bens, nomeadamente quando comparado com outra legislação da qual falaremos no próximo capítulo. Vejamos, por exemplo, a venda de uma cozinha completamente equipada; no nosso entender estamos perante uma mera venda de bens, apesar de serem colocados, “aplicados”, na habitação do aquirente; todavia este não é o entendimento da AT. Toda esta análise pode trazer dúvidas na aplicação do regime aos sujeitos passivos com implicações futuras perante uma inspeção tributária.

Por este motivo, Portugal foi considerado pela Comissão Europeia como um dos Países da UE com regime da regra de inversão mais confusa, obrigando os sujeitos passivos a solicitar muitas Informações Vinculativas, deste modo, entendemos que o legislador devia simplificar mais a legislação evitando conflitos entre a AT e os contribuintes, uma vez que as Informações Vinculativas não são lei e são específicas para uma situação.

O prestador dos serviços deve cumprir com a formalização exigida pelo CIVA na emissão da fatura ou documento equivalente e mencionar a expressão IVA-Autoliquidação, pelo que, o adquirente dos serviços deve liquidar e deduzir o IVA em simultâneo, caso haja direito à dedução.

À margem do disposto, o transmitente dos serviços será o responsável pela entrega do imposto nas situações em que efetua a regra de inversão indevidamente. Enquanto que o adquirente não poderá deduzir o IVA caso este vá expresso na fatura, em contrapartida deveria ser aplicada a regra de inversão do sujeito passivo, o que faz com que seja duplamente penalizado, porque não pode deduzir o IVA liquidado na fatura e ainda será punido com coimas, sem ter qualquer responsabilidade na emissão do documento. Não obstante, estas limitações podem conduzir a conflitos entre os sujeitos passivos quando não estão de acordo com a aplicação da regra de inversão. Sendo, assim, passada a responsabilidade para o adquirente que poderá ser penalizado em função da interpretação concretizada pelo prestador dos serviços. No nosso entender, este problema deveria ser resolvido pelo legislador, pode mesmo seguir alguns exemplos comunitários, caso da Áustria, por conseguinte, em caso de dúvida sobre a aplicação do mecanismo, os sujeitos passivos podem concordar mutuamente sobre a regra a aplicar na faturação, evitando que o adquirente seja prejudicado (Comissão Europeia, 2014:93), *“In Austria, there are no specific accompanying measures. The Austrian Federal Ministry of Finance informed that for the sake of convenience in case of doubt whether the reverse charge mechanism is applicable, the supplier and the recipient of construction work and services or goods*

enumerated in the Anti-VAT fraud regulation in force since 1 January 2014 can mutually agree on the application of the reverse charge mechanism.”

De facto, em nossa opinião, esta não é a melhor forma de combater a evasão e fraude fiscal num setor que por si mesmo já é tendencioso à fraude, antes pelo contrário, dado a complexidade e os elevados custos de cumprimento podem levar ao efeito inverso. De acordo com Faria, (2012:13)³³, a maior fraude fiscal no imposto sobre valor acrescentado é a constituição de sociedades fictícias e a *fraude carrossel*³⁴ (específica para fraude do IVA), que consiste numa fraude intracomunitária com recurso a operadores fictícios.

No nosso ponto de vista, a AT e a UE têm que se preocupar sobretudo com a fuga do imposto debitado ao consumidor final, isto porque, é o mais beneficiado e interessado numa situação de não entrega do imposto, já que fica automaticamente com um desconto desse valor, enquanto que as empresas serão só intermediárias do imposto, obtendo apenas benefício nos termos do IRC.

No estudo efetuado pela Comissão Europeia, *“Assessment of the application and impact of the optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT system”* publicado em novembro de 2014, o autor conclui que alguns dos representantes das empresas reconhecem que as regras de inversão do sujeito passivo não resolvem o problema da fraude fiscal, *“However, some business representatives feel that RCM is useful in the short-run, as the tax rule fails to remove fraud from the economy (or catch fraudulent businesses). RCM compliance rules have caused the spread or shift of fraud to other sectors of the economy and other countries.”* (Comissão Europeia, 2014:68-69).

É de salientar que segundo estas regras, as empresas prestadoras de serviços de construção civil passam a recorrer com maior frequência ao reembolso de iva suportado, ou seja, suportam financeiramente um imposto que deveria ser cobrado ao seu cliente, do qual, não podem recuperar de imediato, ficando em situação de crédito permanente. Nos termos do art.º 22.º do CIVA, existe a possibilidade de solicitar o reembolso com redução dos prazos gerais e através de um regime de reembolso mensal³⁵.

³³ De acordo com Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu (1998)

³⁴ Pode-se analisar melhor este tema na Dissertação de Santos, Tiago (2011) com o tema “Como funciona a fraude carrossel em sede de IVA - metodologia e impacto em Portugal e na UE”.

³⁵ Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 julho (replicado pelo Despacho normativo n.º 17/2014, de 26 de dezembro).

2.2 Taxas especiais de IVA

Com o objetivo de fomentar a reabilitação urbana e os serviços com características de alta intensidade de fator de trabalho, têm sido implementadas diversas medidas de incentivos fiscais, desconhecidos por muitos sujeitos passivos, nomeadamente a aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na Lista I anexa ao CIVA, nas verbas 2.23 e 2.27.

2.2.1 Enquadramento

De acordo com o art.º 18.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, estão sujeitas a taxa reduzida, a transmissão de bens e serviços constantes na lista I anexa ao CIVA, das quais destacamos as verbas 2.23 e 2.27. A introdução destas verbas só acontece porque a UE viabilizou a aplicação de taxas reduzidas com características de alta intensidade de fator de trabalho, onde se enquadra a mão de obra dos serviços de construção civil.

A Diretiva 1999/85/CE, de 22 outubro 1999, veio alterar o artigo 28.º da «Sexta Diretiva» 77/388/CEE com a seguinte descrição: *“O Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, pode autorizar um Estado-Membro a aplicar durante um período máximo de três anos, entre 1 de janeiro de 2000 e 31 de dezembro de 2002, as taxas reduzidas fixadas no terceiro parágrafo da alínea a) do nº 3 do artigo 12º aos serviços de duas das categorias, no máximo, enumeradas no anexo K. Em casos excecionais, um Estado-Membro pode ser autorizado a aplicar a taxa reduzida a serviços de três das referidas categorias. Os serviços em causa devem preencher as condições seguintes: a) devem ser de grande intensidade do fator trabalho; b) devem ser em grande parte fornecidos diretamente aos consumidores finais; c) devem ser principalmente de carácter local e não suscetíveis de criar distorções de concorrência; d) deve existir uma estreita ligação entre a diminuição de preço decorrente da redução da taxa e o aumento previsível da procura e do emprego.”*³⁶ Em conformidade com a UE, Portugal prevê a aplicação da taxa reduzida em alguns serviços introduzidos no anexo k da «Sexta Diretiva».

Neste capítulo serão apresentadas e discutidas pormenorizadamente as verbas referidas para a taxa reduzida, com aplicabilidade nos contratos de empreitadas de construção civil, de acordo com a análise do esquema que se segue.

³⁶ CEE, (1999), <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31999L0085&from=PT>

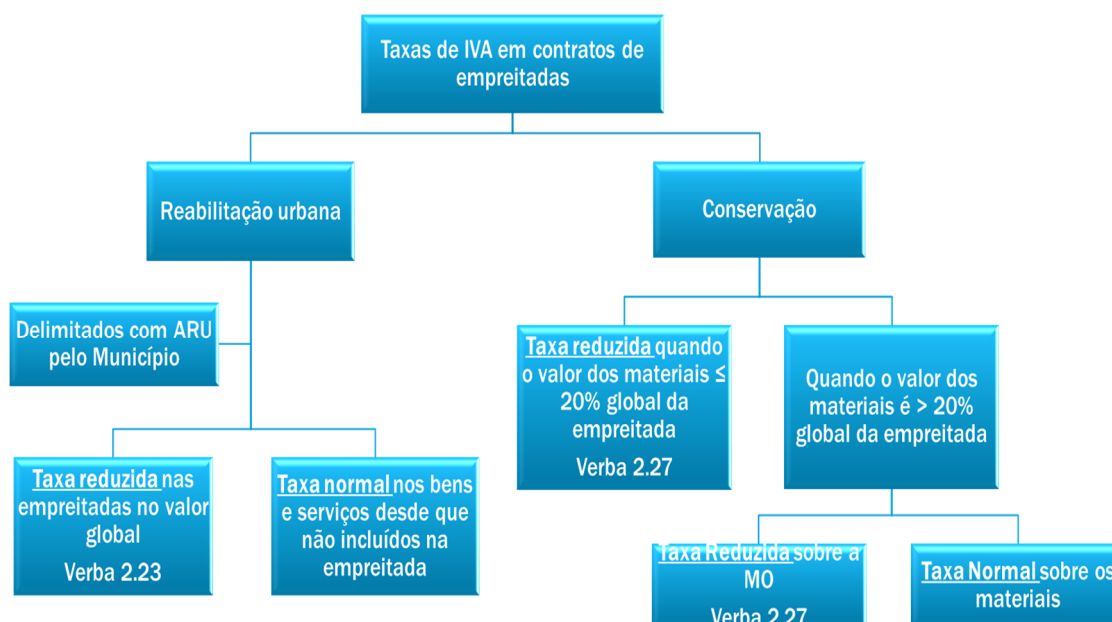


Figura 2.1 Resumo dos benefícios fiscais em análise.
Fonte: Fonte Própria.

2.2.2 Definição de empreitada

Previamente à análise das citadas verbas é importante definir o conceito de empreitada, que, conforme consta no artigo 1207.º do CC, “*É o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra, a realizar certa obra, mediante um preço.*”, ou seja, é uma obra que é realizada segundo determinadas condições por um preço previamente estipulado, um trabalho ajustado globalmente e não diário, executado em bens imóveis. Em suma, para existir um contrato de empreitada é necessário três elementos cumulativos, ou seja, os sujeitos, uma obra a realizar e um preço. Desde 1867 que o CC constitui esta modalidade como um contrato de prestação de serviços³⁷ (Leite, 2016:5-6; Pereira, 1994:570), a partir do qual o contrato de empreitada passou a gozar de autonomia e regulamentação própria no âmbito do tipo mais vasto do contrato de prestação de serviços (art.º 1207.º a 1230.º do CC).

Nos termos do art.º 1210.º do CC, o fornecimento de materiais e utensílios necessários à execução da obra, de forma meramente supletiva é da obrigação do empreiteiro. Os

³⁷ Nos termos do art.º 1154.º do Código Civil “*Contrato de prestação de serviço é aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição*”.

materiais não devem ser de características inferiores à média e devem corresponder às características da obra.

A Lei n.º 41/2015, de 3 junho, que revogou o DL n.º 12/2004, de 9 janeiro, estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade de construção, contendo uma série de normas de natureza administrativa, nomeadamente a que estabelece que uma empreitada de valor superior a 16.600,00 € está sujeita à forma escrita³⁸, sob pena de nulidade do contrato.

Ainda na mesma lei, pode-se observar que a definição de “*Empreiteiro de obras particulares*” e “*Empreiteiro de obras públicas*” possuem o mesmo significado com exceção da entidade promotora das obras, com a seguinte redação “*pessoa singular ou coletiva habilitada, nos termos da presente lei, para a execução de obras [...]*”

Conforme foi mencionado por Leite (2016:26), o conceito de obra “*vem do latim opera, labor, que significa trabalho, atividade, ocupação, mão-de-obra, serviço*”. A sua definição também é importante para a análise que se segue e pode ser observada em pormenor no capítulo 2.1.1.

2.2.3 Taxa reduzida segundo a verba 2.27

O Orçamento de Estado de 2000, através da Lei nº 3-B/2000, editou a Lista I anexa ao CIVA, onde consta atualmente a verba 2.27³⁹ com a seguinte redação, “*As empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afetos à habitação, com exceção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abrangem a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares. A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respetivo valor não exceder 20 % do valor global da prestação de serviços.*”. Dada a existência de diversas dúvidas relativas a esta verba, a AT emitiu o Ofício-Circulado n.º 30 135, de 26 setembro 2012, que revoga os Ofícios-

³⁸ Conforme n.º 1 do artigo 26.º da Lei n.º 41/2015, de 3 junho, e Declaração de Retificação n.º 27/2012, de 30 maio, que retifica a Portaria 119/2012, de 30 abril.

³⁹ Adaptado do artigo 106.º e do n.º 2 do Anexo IV da Diretiva IVA.

Antiga verba 2.24 republicada no CIVA pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 junho 2008

Circulados n.ºs 30 025, de 7 agosto de 2000 e 30 036, de 4 abril de 2001, de forma a esclarecer as incertezas que têm sido colocadas.

Esta verba engloba unicamente os imóveis afetos à habitação, segundo a interpretação dos serviços do IVA, significa que o imóvel ou fração autónomas tem que estar a ser utilizado como habitação no início das obras e após a execução das mesmas, não incluindo os imóveis devolutos e simplesmente na realização de empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação. Esta empreitada pode ser na habitação permanente ou na casa de férias, quer o dono da obra seja proprietário ou locatário, quer seja, um condomínio na qualidade de sujeito passivo ou na qualidade de não sujeito passivo, desde que o bem imóvel esteja afeto a habitação (Ofício-Circulado n.º 30 135:2-3).

De acordo com Nabais (2015:209), é cada vez mais frequente implementar medidas para evitar práticas de evasão fiscal, nomeadamente através de medidas anti-abuso, como foi o caso do legislador que expressou claramente nesta verba, que os serviços de trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abrangem a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares, ficam excluídos deste benefício.

Porém, o ponto 7 do Ofício-Circulado n.º 30 135, de 26 setembro de 2012, clarifica que estão excluídas desta verba as obras de construção e similares, nomeadamente os acréscimos, sobre-elevação e construção de bens imóveis.

No final da verba, refere que “*A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respetivo valor não exceder 20 % do valor global da prestação de serviços*”, o que significa que quando o valor dos materiais ultrapassarem 20% do valor da empreitada, fica apenas a mão-de-obra sujeita a taxa reduzida⁴⁰, enquanto que aos materiais será aplicada a taxa normal. O prestador dos serviços “empreiteiro”, tem que discriminar na fatura o valor correspondente à mão-de-obra e aos materiais, caso emita uma fatura com o valor global não se aplica a taxa reduzida referente a esta verba. A fatura tem que ser emitida nos termos do art.º 36.º do CIVA, e conter o descritivo de

⁴⁰ Segundo opinião dos autores o empreiteiro deve possuir contabilidade de gestão ou equivalente para fazer prova destes valores. Hoje em dia também existem outros sistemas de controlo oferecidos pelos ERP, dos quais podemos destacar os centros de custo, não sendo necessários lançamentos contabilísticos.

aplicação da taxa reduzida através da indicação “*Taxa reduzida ao abrigo da verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA*”, bem como identificar os donos do imóvel e o lugar onde foram efetuados os serviços. É de salientar que o referido Ofício-Circulado considera como bens e não prestações de serviço o “[...] *fornecimento de elevadores, escadas rolantes, meios de aquecimento ou refrigeração, cozinhas, lareiras ou quaisquer outros equipamentos domésticos e mobiliários,*⁴¹ [...]”.

A expressão “*imóveis afetos à habitação*” deve ser interpretada em conformidade com o que está estabelecido no direito comunitário, pelo que não abrange serviços de reparação ou manutenção em equipamentos que sejam parte integrantes de imóveis (Ofício-Circulado n.º 30 135, 2012:2).

Nas empreitadas em que ocorram trabalhos não incluídos nesta verba, não impede que os outros serviços não estejam abrangidos, contudo é necessário discriminar na fatura ou documento equivalente os serviços afetos à habitação de acordo com esta verba dos restantes serviços (Ofício-Circulado n.º 30135, 2012:3).

2.2.4 Taxa reduzida segundo a verba 2.23

A Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro) veio dar alguma prioridade à reabilitação urbana, especialmente aos promotores imobiliários e aos investidores, colocando ao seu dispor um leque de benefícios fiscais, atualmente definidos nos artigos 45.º e 71.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais e na verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA. Neste caso, vamos apenas estudar a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, que refere: “*Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.*”

⁴¹ Os autores não estão completamente de acordo com este entendimento levado pela AT, sendo bem que parte dos serviços referidos estão incluídos na Lei 41/2015 nas subcategorias dos Anexo I como trabalhos de empreitada.

2.2.4.1 Conceito de reabilitação urbana e área de reabilitação urbana

Nos termos da verba descrita, a aplicação da taxa reduzida dependente da classificação da empreitada como reabilitação e o imóvel terá de estar localizado em área específica de Reabilitação Urbana (RU), definida na legislação. O diploma específico da RU atualmente é o DL n.º 307/2009, de 23 de outubro, republicado e alterado pela Lei n.º 32/2012, de 14 agosto, pelo DL n.º 136/2014, de 9 setembro e pelo DL n.º 88/2017, de 27 julho, que define RU no art.º 2.º, alínea j) como: *“a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infra-estruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios”*.

O n.º 1 do art.º 7.º do mesmo DL expõe *“A reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana é promovida pelos municípios, resultando da aprovação: a) da delimitação de áreas de reabilitação urbana; e b) da operação de reabilitação urbana a desenvolver nas áreas delimitadas de acordo com a alínea anterior, através de instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana.”*

Assim, as câmaras municipais delimitam a área de reabilitação urbana (ARU), através da aprovação de um plano devidamente fundamentado (art.º 13.º), nas quais os proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nelas compreendidos podem beneficiar de incentivos fiscais e de financiamento (art.º 14.º).

Após a aprovação em Assembleia Municipal da ARU com os respetivos fundamentos, planta com a delimitação e os benefícios associados aos impostos Municipais, preparado pelo município ou por entidade gestora mencionada para o efeito, será publicado através de aviso na 2.ª série do Diário da República e divulgado na página eletrónica do Município e em simultâneo comunicado o Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I.P., por meios eletrónicos (art.º 13.º).

De acordo com a alínea b) do art.º 2.º, entende-se por área de reabilitação urbana *“a área territorialmente delimitada que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infra-estruturas, dos equipamentos de utilização coletiva e dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva, designadamente no que se refere*

às suas condições de uso, solidez, segurança, estética ou salubridade, justifique uma intervenção integrada, podendo ser delimitada em instrumento próprio ou corresponder à área de intervenção de um plano de pormenor de reabilitação urbana”.

Apresenta-se o seguinte exemplo de uma ARU na cidade de Coimbra:⁴²



Figura 2.2 Área reabilitação urbana de Coimbra Alta

Fonte: Portal da habitação

A ARU de Coimbra Alta⁴³ tem cerca de 12 ha e 400 edifícios, tendo por base a área do Centro Histórico intramuros da cidade de Coimbra, foi classificada como área crítica de Recuperação e Reconversão Urbanística e estimando que as intervenções se concretizem entre 2012 e 2020 (segundo a lei este prazo pode ser prorrogado.) Publicado pelo Aviso n.º 4075/2013, D.R. n.º 56, Série II, de 2013-03-20.

⁴² <https://www.portaldahabitacao.pt/pt/portal/reabilitacao/homearu.html> - consulta efetuada em 2 outubro de 2018.

⁴³ Segundo o portal do Município de Coimbra, já existem cinco áreas de reabilitação urbana - <https://www.cm-coimbra.pt/index.php/servicos/documentacao-geral/menu-area-de-ficheiros/urbanismo/ifrru-2020/10874-plano-de-acao-de-regeneracao-urbana-paru-i-areas-de-reabilitacao-urbana-ar-u-s/file> - consulta efetuada em 3 outubro de 2018

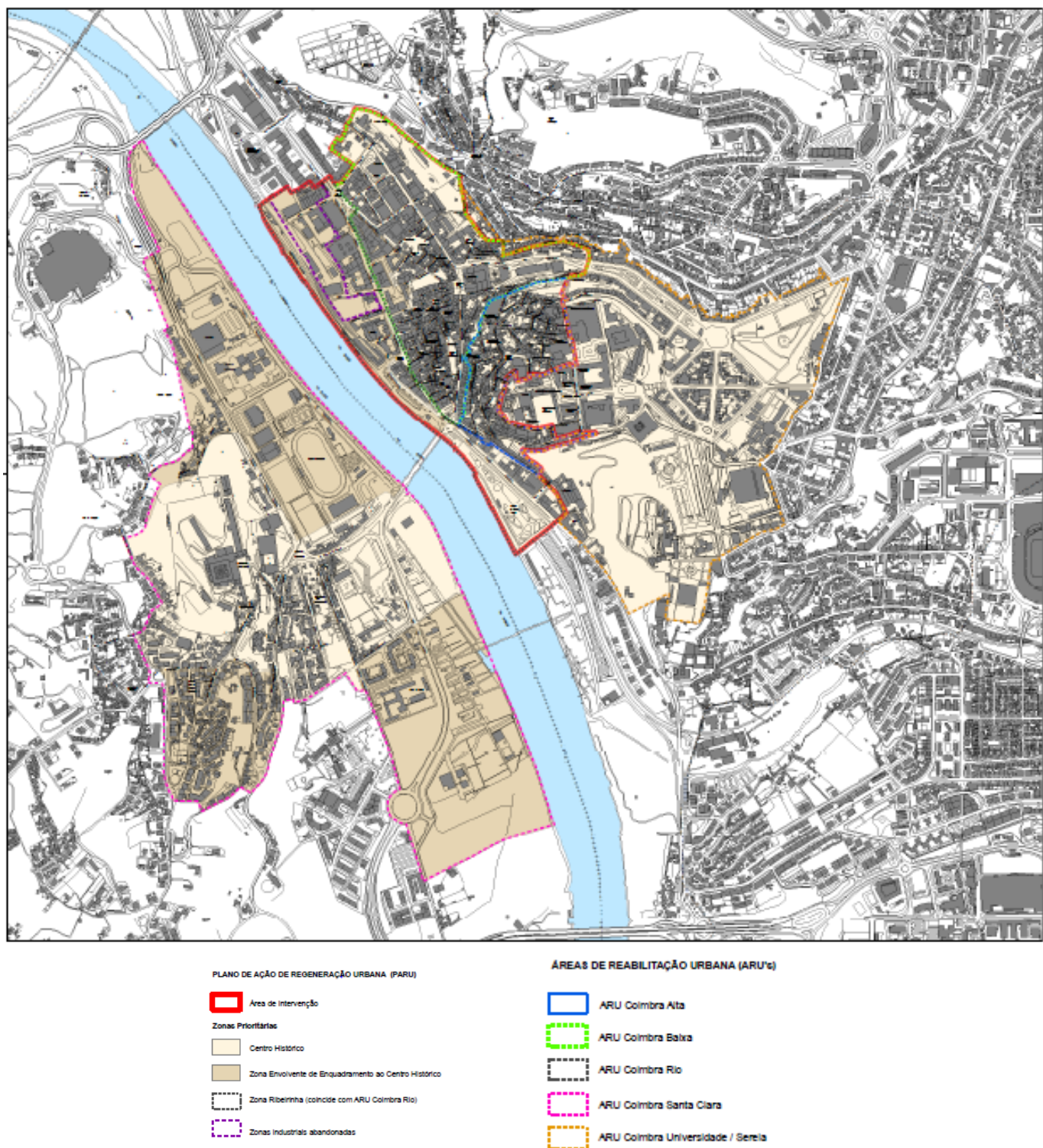


Figura 2.3 Área de Reabilitação Urbana de Coimbra

Fonte: Município de Coimbra - <https://www.cm-coimbra.pt/index.php/servicos/documentacao-geral/menu-area-de-ficheiros/urbanismo/ifrru-2020/10874-plano-de-acao-de-regeneracao-urbana-paru-i-areas-de-reabilitacao-urb>. Consulta efetuada em 06-01-2019.

2.2.4.2 Exigência de licença ou comunicação à Câmara

De acordo com as Informações Vinculativas, para que os sujeitos passivos possam beneficiar da taxa reduzida prevista na verba 2.23 é necessário licenciamento ou comunicação prévia à Câmara e autorização de utilização. Contudo, a análise do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) e do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE) leva-nos a concluir que tal exigência nem sempre fará sentido conforme se analisa seguidamente.

Na parte II do capítulo VI do RJRU, DL n.º 307/2009, de 23 de outubro, podemos analisar os instrumentos de execução de operações de reabilitação urbana, art.º 44.º e seguintes, com o objetivo de examinar quando é necessário comunicação prévia, licença ou autorização de utilização. Ora, o n.º 1 do art.º 45.º diz-nos que, todas as situações de licenciamento não enquadradas nesta legislação aplica-se o disposto no RJUE (DL n.º 555/99, de 16 de dezembro).

De facto, pouco nos diz o RJRU quanto a este assunto. Já no art.º 4.º do RJUE estão explícitas as situações em que é necessário licença de construção, comunicação prévia e autorização de utilização, das quais podemos destacar para o licenciamento (n.º 2) “*As obras de conservação, reconstrução, ampliação, alteração ou demolição de imóveis classificados ou em vias de classificação, bem como de imóveis integrados em conjuntos ou sítios classificados ou em vias de classificação, e as obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração exterior ou demolição de imóveis situados em zonas de proteção de imóveis classificados ou em vias de classificação*”; “*As obras de demolição das edificações que não se encontrem previstas em licença de obras de reconstrução*”; “*As demais operações urbanísticas que não estejam sujeitas a comunicação prévia ou isentas de controlo prévio, nos termos do presente diploma*”.

No que se refere à comunicação prévia, destacamos as seguintes “*As obras de reconstrução das quais não resulte um aumento da altura da fachada ou do número de pisos*”; “*As obras de construção, de alteração ou de ampliação em área abrangida por operação de loteamento ou plano de pormenor*”; “*As obras de construção, de alteração ou de ampliação em zona urbana consolidada que respeitem os planos municipais ou intermunicipais [...]*”, todavia, é de salientar que o art.º 3.º dá aptidão aos municípios para regular certas operações urbanísticas, o que leva a que as regras sejam diferentes de

município para município, na nossa opinião é sempre sugerido obter informações no município em causa sobre as regras enquadradas.

Desta forma conclui-se, acompanhando Silva, (2016:92-93), que algumas obras não necessitam de licença, autorização nem sequer comunicação prévia, sendo elas: as de simples conservação dos edifícios; as alterações no interior de edifícios ou frações, desde que não impliquem mudanças na estrutura de estabilidade; e as chamadas “*obras de escassa relevância urbanística*”.

2.2.4.3 Aplicação a subempreitadas

Nas Informações Vinculativas é referido que o contrato de empreitada é a única modalidade contratual prevista nesta verba, e apontam no sentido da verba 2.23 se aplicar exclusivamente aos contratos de empreitada geral, ou seja, para beneficiar da taxa reduzida a empreitada tem que ser efetuada pelo empreiteiro geral e que os subempreiteiros, fornecedores de materiais ou quaisquer custos relativos a “*projetos, honorários, fiscalização de obras entre outros, não expressamente previstos na respetiva empreitada, serão tributados à taxa normal, salvo as exceções previstas no Código*” (ponto 10 do Processo nº 8323, despacho do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, em 2015-04-16:3). No entanto, a análise da resolução aplicável, leva-nos a concluir que a mesma se poderá aplicar igualmente às subempreitadas.

Nesse sentido, com a entrada em vigor da Lei 41/2015, de 3 junho foi eliminada a figura de empreiteiro ou construtor geral⁴⁴, no entanto para levantar uma licença de construção é necessário o alvará do empreiteiro que realizará a obra. Porém para realizar uma obra ou empreitada de reabilitação urbana colocam-se as seguintes questões: Podem ser contratados individualmente empreiteiros ou subempreiteiros para cada tipo de trabalho? Para realizar um trabalho de remodelação, do qual não é necessário um empreiteiro dos serviços “puros” de construção, mas sim um serviço de pintura, caixilharia, aplicações de tetos falsos, entre outros trabalhos constantes nas subcategorias da Lei 41/2015, o alvará destes empreiteiros serve para executar essa obra? De acordo com a Direção Geral do Consumidor, o Dono da Obra pode realizar um contrato de empreitada “*para remodelar*

⁴⁴ Conforme podemos analisar na questão 5 das perguntas frequentes efetuadas ao IMPIC sobre as alterações à nova legislação. Disponível em http://www.impic.pt/impic/faqswww/popup_construcao_i.php consulta efetuada em 18, janeiro 2019.

a sua cozinha, pintar a casa ou mudar o chão da sala, tal como quando vai a uma oficina para reparar o seu automóvel”⁴⁵. No nosso entender, a legislação é omissa sobre estas situações e tem diversas lacunas, todavia podem existir comutações de empreiteiros, desde que seja efetuada a alteração na câmara. No entanto, a prática comum em Portugal é manter o licenciamento com o alvará de construção do empreiteiro inicial, mesmo que os subempreiteiros sejam contratados diretamente pelo Dono da Obra. Importa salientar que, segundo as normas de higiene e segurança no trabalho, o empreiteiro titular do alvará para a realização da obra é o responsável por todas as ocorrências realizadas na obra.

Nos termos do n.º 1 do art.º 1213.º do CC “*Subempreitada é o contrato pela qual um terceiro se obriga para com o empreiteiro a realizar a obra a que este se encontra vinculado, ou uma parte dela*”, nesta situação o empreiteiro assume a posição de Dono da Obra perante o novo empreiteiro. Um contrato de subempreitada está sujeito às mesmas regras de um contrato de empreitada (Pereira, 1994:601). O contrato de subempreitada só será possível com autorização do Dono da Obra em resultado dos termos do contrato de empreitada ou da própria relação jurídica que esteja em causa (n.º 2 do art.º 1213.º que remete para o art.º 264.º ambos do CC). Em regra geral, o subempreiteiro só responde perante o empreiteiro, sendo este o responsável por solicitar todas as alterações a realizar em obra, mesmo que sejam executadas pelo subempreiteiro, nada obstante, existem autores que defendem poder existir ligação entre o Dono da Obra e o subempreiteiro.

No entanto, há possibilidade de executar remodelações sem necessidade de um empreiteiro geral. Observemos o seguinte exemplo: uma remodelação de um apartamento em zona de reabilitação urbana em que apenas é necessário a substituição da cozinha e outros materiais de carpintaria (portas, roupeiros e pavimentos), substituição de caixilharias de forma a melhorar o isolamento e a classificação energética, aplicação de paredes, tetos falsos e suas pinturas e, por fim, novas instalações elétricas (quatro empreitadas). Para realizar este tipo de trabalhos não é necessária uma empresa de

⁴⁵ Conforme página de internet da Direção-Geral do Consumidor. Disponível em <https://www.consumidor.gov.pt/pagina.aspx?f=1&lws=1&mcna=0&inc=6401AAAAAAAAAAAAAAAAAAAA&parceiroid=0&codigoms=0&codigono=61066491AAAAAAAAAAAAAAAAAAAA> consulta efetuada em 18, janeiro de 2019.

construção civil podendo o Dono da Obra contratar serviços especializados em vez de recorrer a uma empreitada geral.

Não obstante, na hipótese de o Dono da Obra contratar todas essas pequenas empreitadas em separado, verá ser-lhe aplicada a taxa de IVA de 23% (de acordo com as Informações Vinculativas emitidas até ao momento pela AT) e não a taxa reduzida caso entregasse a obra a um empreiteiro geral que, no limite, subcontrataria os mesmos subempreiteiros que lhe debitarium os mesmos serviços, mas agora à taxa reduzida. Ora, este entendimento da letra da verba 2.23 por parte da AT, conforme analisado neste capítulo, é suscetível de distorcer a concorrência.

2.2.4.4 Outras questões práticas

Após a análise os requisitos considerados importantes para a compreensão desta verba, passamos a analisar a aplicabilidade fiscal da taxa reduzida para os imóveis inseridos nas áreas delimitadas.

A citada verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, não faz qualquer referência à separação entre os serviços e os materiais. No entanto, o mero fornecimento de bens, mesmo incluindo a sua aplicação ou instalação que não façam parte da respetiva empreitada, não são enquadráveis nesta lista (ponto 7 do Processo nº 3268, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor - Geral, em 2012-06-19:2; e ponto 15 do Processo nº 9650, por despacho de 2015-12-09, do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira – AT:3-4), ou seja, de acordo com as Informações Vinculativas da AT, a taxa reduzida apenas é aplicada ao valor global da empreitada.

Em suma, esta verba simplesmente faz menção às empreitadas e, tal como analisado anteriormente, no conceito de empreitada não cabe o mero fornecimento de bens. Todavia, coloca-se a questão de o fornecimento de materiais com a devida aplicação ou colocação em obra ser ou não considerado uma venda de bens ou uma prestação de serviços.

Assim, se considerarmos o fornecimento e instalação de bens, como por exemplo uma cozinha, incluída no âmbito de uma empreitada de RU, este fornecimento será enquadrável na referida verba 2.23, caso integre a faturação geral relativa à dita empreitada, emitida pelo empreiteiro ao dono da obra. Contudo, se a mesma cozinha e respetiva aplicação não for no âmbito do contrato de construção civil global a mesma não

beneficia da aplicação da taxa reduzida (ponto 10 e 11 do Processo nº 3268, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor Geral, em 2012-06-19:2)

Para além dos argumentos mencionados, é importante relembrar que a fatura tem que ser emitida nos termos do art.º 36.º do CIVA, conter o descritivo da aplicação da taxa reduzida, através da indicação, “*IVA à taxa reduzida nos termos da verba 2.23 da tabela I anexa ao CIVA*” e indicar a zona de RU. A AT acrescenta ainda no ponto 17 do Processo nº 9650, por despacho de 2015-12-09, do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, que é necessário celebrar um contrato de empreitada. Na nossa opinião, só é necessário redigir o contrato quando este exceda o valor de 16.600,00 € nos termos do n.º 1 do artigo 26.º da Lei n.º 41/2015, de 3 junho, e Declaração de Retificação n.º 27/2012, de 30 maio, que retifica a Portaria 119/2012, de 30 abril.

É de salientar que, no entendimento da AT, nem todos os serviços de construção civil são considerados como empreitada de reabilitação urbana nos termos do RJRU (alínea j) do art.º 2.º do DL 307/2009), nomeadamente os serviços do género de empreitada de caixilharia, estores ou fornecimento de móveis de cozinha de encastre, englobando ou não os eletrodomésticos. Assim, perante este posicionamento da AT, para “beneficiar” da taxa reduzida nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA, estes serviços terão de ser faturados pelo “empreiteiro geral⁴⁶” ao dono da obra, com a fundamentação que “*[...] não consubstancia uma empreitada de reabilitação urbana a que se refere a citada al. j) do art.º 2.º do DL n.º 307/2009, mas a aquisição de bens com montagem [...]*” (ponto 16 do Processo nº 9650, por despacho de 2015-12-09, do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, 2015:4). No entanto, noutros pareceres que vamos analisar abaixo, a AT diz que podem existir diversas empreitadas para a mesma obra, desde que sejam comunicadas à Câmara. A questão que se coloca é, a diferença entre empreitada e o de fornecimento de bens com montagem ou aplicação. Tratar-se-á, nesta situação em concreto, de um fornecimento de bens? E um serviço de construção civil, sujeitos às regras de inversão (estudado no capítulo anterior) é considerado uma empreitada ou uma venda de bens? Ao analisarmos o capítulo da inversão do sujeito passivo, em conjugação com este tema, fica-se na dúvida sobre o

⁴⁶ Conceito eliminado da nova Lei que Estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção – Lei n.º 41/2015 de 3 junho.

entendimento de prestação de serviços de construção civil e venda de bens, interpretado pela AT, para cada situação específica.

2.2.5 Jurisprudência, informações vinculativas e doutrina

2.2.5.1 Taxa reduzida segundo a verba 2.27

No acórdão do Tribunal da Relação do Porto, Processo N.º 55207/10.2YIPRT.P1 de 18-12-2013, em que, para além de outras situações, o réu (consumidor final) não pagou o IVA no valor de 20.496,80 euros à autora (empreiteiro) alegando que a obra consistia numa reconstrução, arranjo e remodelação, pelo seria aplicável a taxa de IVA reduzida de acordo com a verba 2.27 da Lista I Anexa ao CIVA e não à taxa normal.

A autora veio interpor o recurso da sentença apresentando as seguintes alegações:

- 1) *“Ambas as partes celebram um contrato de empreitada, de acordo com o definido no art.º 1207.º do CC”;*
- 2) O contrato de empreitada em análise não se enquadra no âmbito da verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA;
- 3) *“Tal resulta expressamente do Ofício-Circulado n.º 30 025, do SIVA de 7 de agosto de 2000, que exclui expressamente as obras de construção que se reconduzem a acréscimos, sobrelevação e reconstrução de bens imóveis.”;*
- 4) Por fim, afirma não ter qualquer dúvida na aplicação da taxa normal de IVA no contrato de empreitada em causa.

No caso em apreço, o *“Contrato de empreitada – Reconstrução de Habitação”* celebrado, referia discriminadamente as obras a realizar, tais como, por exemplo, *“b) execução de todas as sapatas, respetivos caboucos, pelo preço de € 5.869,00”;* *“i) execução de todas as carpintarias interiores...pelo preço de € 6.358,00”*⁴⁷, o que faz com que a autora contraponha nas conclusões do recurso o seguinte *“Sucede que, no caso sub judice, o contrato de empreitada em análise não se enquadra no âmbito de aplicação da Lei n.º 55-B/2004 de 30 de dezembro (Lei do orçamento de Estado para 2005⁴⁸)”* acrescentando ainda que o Ofício-Circulado n.º 30 025, de 26 setembro 2012⁴⁹, do CIVA, exclui

⁴⁷ No acórdão estão discriminados todos os trabalhos descritos no contrato.

⁴⁸ Atual verba 2.27 do CIVA, republicada no CIVA pelo Decreto-Lei n.º 102/2008 de 20 de junho 2008.

⁴⁹ Segundo o Tribunal, o Ofício-Circulado é uma orientação genérica para a AT de acordo com o art.º 68.º-A da LGT

expressamente as obras de construção que se conduzem a acréscimos, sobrelevação e reconstrução de imóveis, ou seja, a autora diz não ter dúvida que não se aplica a taxa reduzida de IVA de acordo com a verba 2.27 da Lista I Anexa ao do CIVA.

Porém, na sentença recorrida a réu tinha sido condenada a pagar à autora o IVA em *“quantia que vier a ser liquidada posteriormente”* alegando a M^a Juíza que, de acordo com a lei, a taxa reduzida é aplicada *“[...] as prestações de serviços [...] onde se inclui a empreitada de beneficiação, de remodelação, de renovação, de restauro, de reparação ou de conservação de imóveis, afetos à habitação, mas com exceção dos valor relativo a materiais. Ora, da fatura junta não consta discriminado qual o valor dos materiais e o valor da mão de obra, logo torna-se neste momento impossível determinar qual valor exato do IVA que o R deve liquidar. Nos termos do artigo 661º, nº 2 do Código Processo Civil, se não houver elementos para fixar o objeto ou a quantidade, o tribunal condenará no que vier a ser liquidado, sem prejuízo de condenação imediata na parte que já seja líquida”*, acrescentando ainda, que não existiram dados suficientes para garantir com rigor a condenação.

O Ofício-Circulado supracitado não tem força na lei, comporta uma orientação genérica para a AT, não obstante, clarifica que as obras de reconstrução, tal como os outros trabalhos considerados provados pelo Tribunal, não estão abrangidas pela taxa reduzida. Por outro lado, o Tribunal pode ter uma interpretação divergente. No caso em apreço, o Tribunal afirma que a autora *“[...] agiu de acordo com a orientação da AT⁵⁰”* e os trabalhos de empreitada estavam faturados de acordo com a interpretação considerada pela AT, da qual não beneficiavam da taxa reduzida, justifica a sua decisão de acordo com este entendimento, e acrescenta que, caso a autora não liquidasse o imposto à taxa normal a AT não aceitaria tal critério.

Com o fundamento no exposto o Tribunal da Relação do Porto condenou a réu a pagar o valor do imposto em falta, acrescido de juros de mora.

A Informação Vinculativa Processo n.º 3046, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 2012-04-17, com o intuito de esclarecer o sujeito passivo, na seguinte questão: É possível a aplicação da taxa reduzida de acordo com a verba 2.27 da

⁵⁰ O tribunal refere ainda que, neste caso não se trata se a interpretação do Ministério das Finanças está ou não correta, mas sim se a autora agiu corretamente ao aplicar a taxa normal de IVA.

Lisa I Anexa ao CIVA, numa empreitada de reparação e ampliação de uma moradia afeta à habitação? A AT vem explicar através desta ficha doutrinária que, de acordo com a verba citada só é possível aplicar a taxa reduzida de IVA à reparação do imóvel. Todavia, não é por estes serem realizados em conjunto que deixará de ser possível a aplicação da taxa reduzida à reparação, desde que o empreiteiro desagregue a faturação referente a cada serviço, tal como a mão de obra dos materiais.

2.2.5.2 Taxa reduzida segundo a verba 2.23

Tal como já referido anteriormente as informações vinculativas servem exclusivamente para os serviços internos da AT pelo que não constituem lei. Porém, neste tema não foi possível encontrar jurisprudência, ou seja, a nossa base de trabalho será efetuada de acordo com as fichas doutrinárias emitidas pela AT. Ainda assim, o nosso entendimento da legislação nem sempre será coincidente com as informações emitidas.

No Processo n.º 8323, por despacho de 2015-04-16, do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral da AT, o sujeito passivo pretende obter informação sobre o entendimento da AT na aplicação da taxa reduzida da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA na contratação direta de empreiteiros ou subempreiteiros que não o empreiteiro geral da qual foi apresentado o alvará ao IMPIC, tal como na aquisição direta de materiais de construção ao fornecedor para serem utilizados pelos empreiteiros e subempreiteiros.

No caso em apreço, a AT expõe que, segundo o DL n.º 307/2009, de 23 de outubro republicado pela Lei n.º 32/2012, de 14 agosto, que estabelece o RJRU, os proprietários e titulares de outros direitos têm acesso aos apoios e incentivos fiscais desde que o imóvel esteja enquadrado dentro da área de reabilitação urbana promovida pelos municípios de acordo com a legislação referida.

Assim, se o imóvel estiver enquadrado na área de reabilitação urbana delimitada nos termos da Lei, publicada na 2.^a série do Diário da República e divulgada na página eletrónica do município em causa, não tenha existido qualquer indeferimento no pedido de licenciamento ou rejeição de comunicação prévia, poderá ser aplicada a taxa reduzida de IVA, sem ambos os intervenientes necessitarem de qualquer autorização especial, com a exceção de prova em como o imóvel se encontra em área de reabilitação urbana⁵¹,

⁵¹ No nosso entender uma cópia do Diário da República é suficiente.

devendo apenas ser mencionado tal facto na fatura. Em comparação, os mesmos serviços, no Processo n.º 13957, por despacho de 2018-08-03, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), reforçam que não é necessário qualquer formalismo especial, mas expõem que é conveniente o sujeito passivo ser possuidor de um documento emitido pelo município, que comprove a localização do imóvel numa ARU. No nosso entender não tem qualquer sentido, isto porque, a área de reabilitação urbana está publicada em Diário da República e a fatura faz menção ao imóvel em causa, com exceções especiais. Todavia, no Processo n.º 13835, por despacho de 2018-07-26, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), diz que tal facto pode ser comprovado pelo aviso publicado ou pelo documento emitido pelo município.

Ora, a AT conclui que, se o imóvel estiver de acordo com o referido anteriormente, pode ser aplicada a taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA “[...] *independentemente da liquidação do imposto se efetuar em sede do prestador (empregado) ou do dono da obra [...]*”, caso a liquidação do imposto seja entre dois sujeitos passivos de IVA, será aplicada a taxa reduzida com base na autoliquidação do imposto, conforme estudado no capítulo 2.1. Contudo, os trabalhos não adjudicados ao “*empregado geral*”, os materiais comprados para os empregados ou subempregados ou quaisquer outros custos da obra, tais como, projetos, honorários, entre outros, não estão incluídos nesta verba. No entanto, a AT, refere que podem existir várias empreitadas para a mesma obra, desde que, seja solicitada nova licença de construção ou nova comunicação prévia ao município. Por fim, é ainda referido que para além dos requisitos do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, deve constar na fatura o contrato de empreitada, o local da obra e possuir prova que a obra se encontra em conformidade com o DL n.º 307/2009, de 23 outubro.

A este respeito, a AT no Processo n.º 13957, por despacho de 2018-08-03, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), alega que os trabalhos têm que estar previstos no(s) contrato(s) de empreitada assinado(s) pelo “*Dono da Obra*” e “*Empregado Geral*”. Tal como referido anteriormente é de salientar que a lei só obriga a realização de contrato sob forma escrita a empreitadas de valor superior a 16.600,00 €, e a nova lei que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção eliminou a figura de empregado geral.

No processo n.º 13892, por despacho de 2018-06-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), o sujeito passivo, solicita informações à AT sobre a aplicabilidade da

taxa reduzida segundo esta verba para uma pré-instalação de ar condicionado e fornecimento e instalação do mesmo, em simultâneo com várias obras de remodelação de um apartamento situado numa área de reabilitação urbana. Na questão parece não ter sido solicitado qualquer licença ou comunicação à câmara municipal.

No caso em apreço, a AT conclui que a empreitada só é possível ser enquadrada na taxa reduzida de acordo com a verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, “*quando a sua execução for precedida de licenciamento e/ou admissão de comunicação prévia, conforme refere o artigo 44.º, do RJRU*”. Não tendo sido comunicado à Câmara Municipal a operação em causa, à empreitada de reabilitação urbana deve ser aplicada a taxa de IVA normal.

Já no Processo nº 14610, por despacho de 2018-12-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), a AT volta a referir que a empreitada se encontra sujeita a licenciamento, admissão de comunicação prévia e autorização de utilização, mencionando para o efeito o n.º 1 do art.º 44.º, do RJRU. Todavia, no nosso entendimento, este artigo não impõe essa exigência, mas sim que o município tem poderes para o efeito “*Art.º 44.º - Poderes relativos ao controlo de operações urbanísticas:*

1) A entidade gestora da operação de reabilitação urbana pode exercer, para efeitos de execução da operação de reabilitação urbana e nos termos do disposto nos artigos seguintes, os seguintes poderes:

- a) Licenciamento e admissão de comunicação prévia de operações urbanísticas e autorização de utilização;*
- b) Inspeções e vistorias;*
- c) Adoção de medidas de tutela da legalidade urbanística;*
- d) Cobrança de taxas;*
- e) Receção das cedências ou compensações devidas.”*

Apesar das respostas obtidas pela AT, nem sempre é fácil o sujeito passivo interpretar as explicações, conforme podemos analisar no Processo n.º 8338, por despacho de 2015-05-18, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação) cujo o objetivo é obter esclarecimentos do Processo n.º 7871, por despacho de 2014-12-29, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação) solicitado pelo mesmo sujeito passivo. Neste processo, o sujeito passivo pretende informações sobre a aplicação taxa reduzida de acordo com a verba em estudo, em empreitadas de fornecimento e montagem de janelas e portas (caixilharia) em PVC nos imóveis situados em ARU. No entendimento da AT

com referência na legislação supramencionada nos processos anteriores, refere que estas empreitadas são consideradas mero fornecimento de bens, mesmo sendo acompanhados pela sua instalação e considera que o contrato de empreitada é a única modalidade prevista nesta verba.

Porém, este não é o nosso entendimento, mas dependerá de cada situação. No caso em apreço, a AT considera que o fornecimento de caixilharias não é uma prestação de serviços, mas sim uma mera venda de bens. Na nossa opinião, este trabalho está enquadrado nas subcategorias da Lei 41/2015, de 3 de junho, de tal maneira que para exercer a sua atividade é preciso alvará ou título de registo. É um serviço de construção civil sujeito as regras do regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção. Está enquadrada numa empreitada de reabilitação urbana e o imóvel encontra-se em área delimitada pela Câmara. Desde que tenha sido comunicada à câmara, caso seja obrigado a tal, não vemos qual o motivo para não se aplicar a taxa reduzida. Por outro lado, no nosso entendimento, para ser considerado uma venda de bens e não uma prestação de serviços, a empresa apenas teria de vender o bem sem qualquer instalação em obra e responsabilidade da mesma.

A AT considera o fornecimento de bens e não prestações de serviços em diversas situações conforme pudemos analisar no Processo n.º 9650, por despacho de 2015-12-09, do SDG do IVA, por delegação do Diretor Geral da AT. No caso em apreço, o sujeito passivo pede esclarecimento na aplicação da taxa reduzida em causa para as seguintes empreitadas, todas da mesma obra:

- i. *“Uma empreitada geral para a totalidade da obra excluindo caixilharias e estores e cozinha”;*
- ii. *“Uma empreitada para caixilharias e estores (aquisição do material e instalação do mesmo no imóvel)”;*
- iii. *“Uma empreitada para cozinha (aquisição da totalidade dos móveis e dos eletrodomésticos de encaixe e instalação completa dos mesmos no imóvel)”.*

Ora, a AT no ponto i) sem qualquer entrave conclui que pode ser aplicada a devida taxa reduzida, por cumprir com todos os requisitos atrás elucidados. O problema em questão é os restantes pontos, dos quais a AT considera que estas empreitadas são aquisições de bens com a sua instalação e não uma prestação de serviços enquadrada como empreitada de reabilitação urbana. Como já referido este não é o nosso entendimento.

No Processo nº 14610, por despacho de 2018-12-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação), o sujeito passivo pretende informações na aplicação da taxa reduzida segundo esta verba, para uma remodelação de um edifício em que é proprietário de grande parte das frações. A questão coloca-se na transformação de frações de serviços “escritórios e lojas” em habitação ou apartamentos turísticos através de demolições e alterações da estrutura. O sujeito passivo refere que cumpre com todas as condições impostas para o efeito e que apenas vai contratar um empreiteiro geral. No caso em apreço, a AT declara que a reabilitação engloba demolições de estruturas e conclui que para os serviços em causa ficarem enquadrados na verba 2.23 é necessário que cumulativamente:

- a) *“Se verifique a execução de uma empreitada, nos termos previstos no artigo 1207.º do Código Civil;*
- b) *Seja considerada pela Câmara Municipal uma obra efetuada no âmbito do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23/10, e o imóvel esteja situado numa área de reabilitação urbana;*
- c) *O sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pelo respetivo Município, que comprove a localização do imóvel numa área de reabilitação urbana, bem como a obra ser enquadrada no âmbito do referido Decreto-Lei”*

2.2.5.3 Prestações de serviços de construção civil na perspetiva da Comissão Europeia

Muitos dos processos atrás referidos devem-se à dificuldade em definir prestações de serviços de construção civil e entrega de bens. A Sexta Diretiva do IVA no seu n.º 5 do art.º 5.º e retomada no n.º 3 do art.º 14.º da Diretiva IVA contém a expressão “*trabalhos imobiliários*”, trabalhos esses que são considerados prestações de serviços⁵². O n.º 1 do art.º 5.º da Sexta Diretiva define a entrega de bens como sendo uma transferência de proprietário de um bem corpóreo. Todavia, no seu n.º 5 do mesmo artigo está previsto que os Estados-Membros possam considerar entregas de bens (de acordo com o n.º 1), determinados trabalhos imobiliários. A Sexta Diretiva considera ainda que uma prestação

⁵² Conforme conclusões no processo BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:564, n.ºs 62 a 64 e 69), no sistema da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA, as «obras em imóveis» são prestações de serviços.

de serviços é qualquer prestação que não consistam uma entrega de bens considerados no art.º 5.º, tal como transporte para o n.º 1 do art.º 24.º da Diretiva IVA.

De acordo com as conclusões do Advogado-Geral Paolo Mengozzi, no Processo C-303/16, de 29 junho, de 2017 do TJUE, no §91 e seguintes, refere que, em linguagem comum «obras em imóveis» abrange todos os trabalhos que tenham como objeto bens imóveis, tais como as obras de construção civil, de demolição, de transformação, de renovação e de reabilitação. O advogado geral, considera no Processo em causa que a instalação de um bem móvel num imóvel, nomeadamente trabalhos de instalação, deviam ser considerados como “*trabalhos imobiliários*”, ou seja, prestações de serviços. Por fim, conclui ainda que entrou em vigor a 1 janeiro de 2017 o Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho de, 7 outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) 282/2011, que prevê o aditamento de art.º 13.º B no que diz respeito as prestações de serviços, onde, estabelece que, para o efeito da aplicação da Diretiva do IVA se considera “*bens imóveis*” como, “*qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores*”.

No art.º 6.º da proposta posterior à Sexta Diretiva, considerava-se “*trabalhos imobiliários*” as obras relativas a edifícios, pontes, estradas, portos, e a outras obras de arte incorporadas no terreno, como a demolição, a construção, incluindo as fundações, a entrega das paredes em tosco, os trabalhos de acabamento, a incorporação de um bem móvel num bem imóvel e, em especial, os trabalhos de instalação, as ampliações, as transformações, os restauros, as reparações e os trabalhos de manutenção, entre os quais, os de manutenção corrente, bem como os trabalhos relativos à adaptação do terreno, como as obras de infraestruturas de áreas industriais ou residenciais, loteamentos, nivelamento de terrenos, instalação de canalizações de água ou de esgotos, instalação elétrica, paredes de suporte e plantação de jardins (conclusões do Processo C-395/11:§41).

Na conclusão do Processo C-395/11 BLV contra Finanzamt Lüdenscheid o Advogado Geral PAOLO MENGGOZZI no §50 refere que a encomenda de trabalhos, com um objetivo claro acordado entre ambas as partes, é uma prestação de serviços, principalmente para quem executa. No entanto, quando o suporte do contrato forem os bens cedidos, obtenção ou transferência da propriedade será uma venda de bens não enquadráveis de “*trabalhos imobiliários*” ou “*obras de construção civil*”.

2.2.6 Aspetos críticos

Estas medidas implementadas trazem benefícios para a nossa sociedade, melhoraram os centros históricos das nossas cidades, aumentam a qualidade de vida dos seus habitantes e favorecem a nossa imagem perante o turismo. Ademais, os investidores e os proprietários destes edifícios, em que o acesso à habitação normalmente é muito complicado, dispõem de incentivos de forma a combater essas dificuldades.

É importante os contribuintes gerirem a sua carga fiscal, sendo que existem opções que podem adotar para beneficiar da taxa reduzida em sede de imposto sobre valor acrescentado em toda a empreitada de reabilitação urbana ou conservação e na mão-de-obra destas, o que não quer dizer que o contribuinte esteja em situação de evasão e abuso fiscal, mas sim a gerir os seus impostos.

Para que o contribuinte possa beneficiar desta redução deve analisar se os trabalhos que vai realizar ou contratar estão enquadrados no conceito de empreitada de acordo com o Código Civil e enquadrados nas normas fiscais.

Ao longo do trabalho, fomos tecendo opiniões sobre alguns tópicos e, como se pôde verificar, o nosso entendimento nem sempre é coincidente com o da AT. Assinalamos a nossa perplexidade pelo facto de, por um lado, o Estado incentivar os sujeitos passivos através da criação de benefícios para a reabilitação urbana, mas, por outro, os seus serviços fiscais dificultarem a sua aplicabilidade.

Em suma, nos argumentos supramencionados pode observar-se que a diferença entre a nossa opinião e a da AT se deve à definição de venda de bens ou prestação de serviços, à empreitada ser realizada apenas através do “*empreiteiro geral*”, à realização de contratos de empreitada sob forma escrita para serviços inferiores a 16.600,00 €e ao levantamento de licença ou comunicação prévia à Câmara.

A fundamentação da nossa interpretação a respeito da venda de bens ou prestações de serviços de construção civil deve-se ao facto de: segundo o CC uma empreitada é considerada como um serviço de construção civil para realizar uma obra, incluindo ou não os materiais; ora, na legislação que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção civil, um empreiteiro ou empresário em nome individual, para executar um trabalho previsto nas subcategorias, precisa de ser habilitado pelo IMPIC, ou seja, obter um alvará ou um certificado. Por conseguinte, as empresas deixam de estar apenas a produzir bens para a sua comercialização, mas sim a realizar serviços incluindo

os materiais necessários. No entanto, para realizar um serviço fora da fábrica/produção/sede onde o bem é produzido, a empresa precisa de cumprir diversa legislação que não é obrigatória quando apenas efetua produção de bens. Assim, em nossa opinião, todos os bens que precisam de ser colocados em obra por pessoas especializadas é um considerado como um serviço de construção civil e não uma mera venda de bens.

Algumas destas formas de benefícios fiscais também servem de combate à evasão e abuso fiscal, uma vez que, com a aplicação da taxa reduzida permitida na verba 2.27, pelo menos na mão de obra, os prestadores de serviços e os adquirentes têm um menor interesse para a fuga, porque o benefício é muito pouco interessante em relação ao risco corrido pela não faturação.

O objetivo desta verba é beneficiar os serviços com características de alta intensidade de fator de trabalho dos quais podemos destacar as recuperações de imóveis muito antigos em que o fator trabalho é a maioria dos custos para os proprietários, ajudando também a combater o desemprego. É também de salientar que o legislador esteve muito bem em colocar explicitamente algumas medidas anti-abuso, tornando a legislação mais explícita.

Ainda assim, os entraves que existem para a aplicação da verba 2.23, leva a que exista mais fraude e evasão fiscal nestas situações, principalmente devidos aos elevados custos de contexto. No entanto, sendo a prestação de serviços realizada pelo “*empreiteiro geral*” a única forma de beneficiar desta verba, haverá muita tendência em tornar todas as empreitadas numa única, incluindo também a compra de materiais, de forma a contornar a legislação para beneficiar da taxa reduzida.

Sob outra perspetiva, a inexistência de jurisprudência nesta matéria, tanto quanto é do nosso conhecimento, leva-nos a presumir que, sendo os responsáveis pela entrega do imposto os prestadores de serviços, emitentes das faturas, para eles o IVA é neutro, porque servem apenas de intermediários entre o consumidor final e o Estado. Desta forma não cedem às exigências dos seus clientes na emissão das faturas com a taxa reduzida, evitando problemas futuros com a AT. Apesar de poderem concordar, ou não, com o entendimento defendido pelos clientes, evitam ser penalizados numa inspeção futura, podendo justificar a sua atuação com base na doutrina emanada pela AT através de Informações Vinculativas.

CONCLUSÃO

O setor da construção civil é um dos principais responsáveis pela criação de emprego e riqueza do nosso país, não apenas pela vertente direta, mas também pela contribuição indireta na economia, nomeadamente na indústria transformadora, promoção imobiliária, turismo, entre outros setores ligados entre si.

Para exercer atividade de construção civil é necessário que as empresas ou singular adquiram um alvará ou certificado em que o tipo de obras a executar depende da classe obtida.

Atualmente a Diretiva do IVA estabelece o mecanismo do IVA na UE, e o principal objetivo é a neutralidade e a harmonização do imposto nos Estados-Membros. A UE preocupa-se, igualmente, com a fraude e evasão fiscal deste imposto, sendo este considerado como o mais fraudulento. Com o intuito de combater a fraude e a evasão fiscal, a UE tem aprovado diversas Diretivas com um mecanismo de autoliquidação “*reverse charge*” nas atividades com maior risco. Este mecanismo, não sendo obrigatório para os Estados-Membros, foi implementado em Portugal através do DL 21/2007 de 29 janeiro, com entrada em vigor a 1 de abril de 2007 para os serviços de construção civil. Neste DL pode concluir-se que o legislador nacional quando transpôs a Diretiva IVA limitou-se aos serviços de construção civil em regime de empreitada e subempreitada e com interpretações diferentes da Diretiva. No entanto, com a entrada em vigor da Lei n.º 41/2015, de 3 junho, que altera o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade de construção civil, foi excluído o conceito de “limpeza” e “qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo” da definição de obra de construção civil, expressamente previsto pela Diretiva. Conclui-se, por este e outros motivos, que Portugal adotou um regime da regra de inversão confuso.

Segundo a AT, para aplicar a regra de inversão, é necessário atender ao conceito de serviços de construção civil e de obra. Da nossa análise, concluímos que este conceito é muito amplo o que poderá conduzir a consequências para o adquirente na dedução de IVA, quando o prestador de serviço não enquadra corretamente o serviço, ou quando não é interpretado da mesma forma que a AT. Apesar de considerarmos que as orientações administrativas não integram as fontes formais de direito, a AT é unicamente quem lhes deve obediência ficando vinculada à informação prestada, deixando o contribuinte de ser responsabilizado por seguir essa informação.

De acordo com os objetivos deste trabalho de projeto, analisámos essas Informações Vinculativas emitidas pela AT, e concluímos que as mesmas tendem a considerar como serviço de construção civil de empreitada ou subempreitada, sujeitos às regras de inversão, os constantes no DL 41/2015, de 3 junho, em conjunto com o Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 maio 2007, desde que estejam ligados materialmente ao imóvel, com carácter de permanência, ou as entregas de materiais com montagem ou aplicação, com exceção dos mencionados no Anexo II do Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 maio 2007.

As dificuldades práticas na aplicação da regra de inversão, decorrente das interpretações subjetivas que por vezes têm lugar, levam-nos a concluir como duvidosa a eficácia desta medida no combate à evasão e fraude fiscal.

As taxas reduzidas de IVA para a construção civil trazem benefícios para a nossa sociedade, auxiliam os investidores e proprietários como forma de combater as dificuldades. A taxa reduzida de acordo com a verba 2.27, enquadrada na alta intensidade de fator trabalho que incide apenas sobre a mão de obra, tem por objetivo principal a criação de postos de trabalho e o combate à evasão e fraude fiscal. No entanto, a análise desta verba foi muito limitada pela falta de jurisprudência e referências bibliográficas, tendo sido a sua análise baseada no Ofício-Circulado n.º 30 135, de 26 setembro 2012, e na Informação Vinculativa Processo n.º 3046 de 2012-04-17, sendo que a sua única jurisprudência existente se refere a um diferendo entre duas empresas e não entre um sujeito passivo e a AT.

A verba 2.23 foi introduzida com o intuito de dar prioridade à reabilitação urbana. Após a análise desta verba podemos concluir que, para aplicar a taxa reduzida a empreitada tem que ser classificada como empreitada de reabilitação e o imóvel tem que estar inserido em área de RU, delimitada pelos Municípios. Tal como na verba 2.27, a verba 2.23 também ainda não dispõe de jurisprudência para a análise pretendida neste trabalho de projeto, existindo, no entanto, múltiplas Informações Vinculativas que foram analisadas.

Do seu exame podemos concluir que a AT exige que seja emitida licença de construção, ou seja efetuada uma comunicação prévia ao Município. É também entendimento da AT que para aplicar a taxa reduzida de acordo com o art.º 18.º, n.º 1, alínea c) do CIVA, todos os serviços têm de ser prestados pelo “*empreiteiro geral*” da obra e não podem ser diretamente serviços dos subempreiteiros ao dono da obra, nem se aplica aos materiais comprados diretamente pelo dono da obra. Concluimos ainda que, perante a AT, nem

todos os trabalhos de construção civil são considerados como empreitadas de reabilitação urbana, um dos critérios descritos na legislação, mas sim, uma entrega de bens com aplicação ou colocação. Não obstante, analisámos também o que diz a jurisprudência Europeia sobre esta situação e concluímos que os trabalhos imobiliários são considerados como prestações de serviços e que os trabalhos de instalação em imóveis deveriam ser considerados trabalhos imobiliários.

Sublinhamos, por outro lado, o facto de a AT não aplicar os mesmos critérios nos serviços de construção civil para a regra de inversão do sujeito passivo e para a aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23.

No plano de trabalho inicial tínhamos previsto tratar de todos os casos especiais em sede de IVA na construção civil, mas com o desenvolvimento do projeto ficou claro que não seria possível aprofundar todos os temas, tendo efetuado uma escolha dos que, no nosso entendimento, são os mais interessantes e atuais.

A limitação de acesso aos acórdãos e a falta deles, principalmente no âmbito das taxas reduzidas, poderá ser considerada uma oportunidade para trabalhos futuros. Assim, o estudo poderá vir a ser completado por novas análises que incluam a jurisprudência emitida pelos tribunais Portugueses e da União Europeia.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Acórdão, de 18 de dezembro de 2013, Processo n.º 55207/10.2YIPRT.P1 (2013). Tribunal da Relação do Porto. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/-/4D0B82FE4B5105F380257C6200330212>

Acórdão, de 21 de dezembro de 2017, Processo n.º 00381/12.3BEVIS. (2015). 2ª Secção - Contencioso Tributário. Tribunal Central Administrativo Norte. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/0a48af6afb85bb5e80258249005708f4?OpenDocument>

Acórdão, de 23 de abril de 2008, Processo n.º 2312/08. (2008). CT - 2.º Juízo. Tribunal Central Administrativo do Sul. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/a325f6f066f5f3ef8025743400512a19?OpenDocument>

Acórdão, de 26 de fevereiro de 2015, Processo n.º 00448/11.5BEVIS. (2015). 2ª Secção - Contencioso Tributário. Tribunal Central Administrativo Norte. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/a46160ecf71437a480257e280036eabf>

Acórdão, de 27 de fevereiro de 2013, Processo n.º 1079/12-30. (2014). CT - 2.º Secção. Supremo Tribunal Administrativo. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/3983340/details/maximized>

Antão, A., Gonçalves, C., Sousa, R., Pereira, A., Figueiredo, A., Sismeiro, A., & Freitas, G. (2007, agosto, 2007). *IVA – Serviços de construção: notas sobre o Decreto-Lei n.º 21/2007*, 89, 23-34. Disponível em <https://pt.calameo.com/read/0003249817ebf603f3416>

Barcelos, P., & Oliveira, N. (2006). *Manual do IVA*. Porto: Centro de Formação - DGCI.

Bastos, R. (2016). *O Direito à Dedução do IVA-O Caso Particular dos Inputs de Utilização Mista*. Coimbra: Almedina.

Claro, S. M., Catarina. (2016). *A Regra de Inversão do Sujeito Passivo nos Serviços de Construção Civil - Cadernos IVA 2016* (pp. 389-408). Coimbra: Almedina.

Código Civil. (s.d.). Obtido de SICCC - Sistema de Informação do Contabilista Certificado

Código do Imposto sobre Valor Acrescentado. (s.d.). Obtido de SICCC - Sistema de Informação do Contabilista Certificado

Conclusões do Acórdão, de 13 de dezembro de 2012, Processo n.º C-395/11. (2012). Tribunal de Justiça da União Europeia. ECLI:EU:C:2012:564. Advogado Geral Paolo Mengozzi. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62011CC0395&from=EN>

Conclusões do Acórdão, de 29 de junho de 2017, Processo n.º C-303/16. (2017). Tribunal de Justiça da União Europeia. ECLI:EU:C:2017:507. Advogado Geral Paolo Mengozzi. Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62016CC0303&lang1=pt&type=TXT&ance=>

Decisão Arbitral de 17 fevereiro de 2014, Processo n.º 204/2013-T. (2014). Centro de Arbitragem Administrativa. Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_iva=1&s_processo=&s_data_ini=2014-02-17&s_data_fim=2014-02-28&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=280

Decisão Arbitral de 30 abril de 2018, Processo n.º 457/2017-T. (2017). Centro de Arbitragem Administrativa. Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_iva=1&s_processo=457%2F2017-T&s_data_ini=2015-08-24&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3356

DECRETO-LEI n.º 136/2014, de 9 setembro. (2014). Diário da República n.º 173/2014, 1ª Série. Ministério do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/56501680>

DECRETO-LEI n.º 197/2012, de 24 agosto. (2012). Diário da República n.º 164/2012, 1ª Série. Ministério das Finanças. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/174548/details/maximized>

DECRETO-LEI n.º 21/2007, de 29 janeiro. (2007). Diário da República n.º 20/2007, 1ª Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/518046/details/maximized>

DECRETO-LEI n.º 307/2009, de 23 outubro. (2009). Diário da República n.º 206/2009, 1ª Série. Ministério do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/483155>

DECRETO-LEI n.º 555/99, de 16 dezembro. (1999). Diário da República n.º 291/1999, 1ª Série-A. Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/655682>

DECRETO-LEI n.º 88/2017, de 27 julho. (2017). Diário da República n.º 144/2017, 1ª Série. Ministério do Ambiente. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/107761915>

Despacho Normativo n.º 17/2014, de 26 dezembro de 2014. (2014). Ministério das Finanças – Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/outros_diplomas/Documents/Despacho_normativo_17_2014.pdf

Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 4 abril de 2010. (2010). Ministério das Finanças e da Administração Pública – Gabinete do Ministro. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/outros_diplomas/Documents/Despacho_Normativo_18A_2010.pdf

DIRETIVA 1999/85/CE DO CONSELHO, de 22 de outubro de 1999. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* L 277. Comissão Europeia. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=OJ:L:1999:277:FULL&from=PT>

DIRETIVA 2006/112/CE DO CONSELHO, de 28 de novembro de 2006. *Jornal Oficial da União Europeia* L 347. Comissão Europeia. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>

DIRETIVA 2006/69/CE DO CONSELHO, de 24 de julho de 2006. *Jornal Oficial da União Europeia* L 221. Comissão Europeia. Disponível em <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e0739ae4-ea19-4473-983d-b2d2e25af5aa/language-pt>

DIRETIVA 2013/43/UE DO CONSELHO, de 22 de julho de 2013. *Jornal Oficial da União Europeia* L 201. Comissão Europeia. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0043&from=IT>

European Union. (2014). Assessment of the application and impact of the optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT system. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf

Faria, P. G. (2012). *IVA na Construção Civil - Dissertação Mestrado*. Lisboa.

Gil, C. (2016). *Relatório Anual do Sector da Construção em Portugal 2015*. Lisboa: IMPIC - Instituto dos Mercados Públicos, do Imobiliário e da Construção, I.P. Disponível em

http://www.impic.pt/impic/assets/misc/relatorios_dados_estatisticos/Rel_Anual_Constr_2015.pdf

INE. (2007). *Classificação Portuguesa das Atividades Económicas Rev.3* (I. P. Instituto Nacional de Estatística Ed.). Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I. P. Disponível em https://www.ine.pt/ine_novidades/semin/cae/CAE_REV_3.pdf

INE. (2017). *Construção: Obras licenciadas e concluídas - 3º Trimestre de 2017 - Dados preliminares*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I. P. Disponível em https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=281128708&DESTAQUESstema=55534&DESTAQUESmodo=2

INE. (2017). *Contas Nacionais Trimestrais Por Setor Institucional (Base 2011) 3º Trimestre de 2017*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I. P. Disponível em https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=281307833&DESTAQUESmodo=2&xlang=pt

INE. (2017). *Estatísticas da Construção e Habitação 2016*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I. P. Disponível em https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOE_Spub_boui=277046703&PUBLICACOESmodo=2

INE. (2017). *Índices de Produção, Emprego e Remunerações na Construção - dezembro 2017*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I. P. Disponível em https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=281089163&DESTAQUESstema=55534&DESTAQUESmodo=2

INE. (2018). *Estatísticas de Preços da Habitação ao nível local - 3º trimestre de 2017*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I. P. Disponível em https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=303749932&DESTAQUESstema=55534&DESTAQUESmodo=2

INE. (2018). *Estatísticas do Emprego - 4.º trimestre de 2017*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I. P. Disponível em

https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=281092105&DESTAQUESmodo=2&xlang=pt

INE. (2018). *Índice de Custos de Construção de Habitação Nova; Índice de Preços de Manutenção e Reparação Regular da Habitação*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I. P. Disponível em https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=281087449&DESTAQUESstema=55534&DESTAQUESmodo=2

INE. (2019). *Estatísticas de Preços da Habitação ao nível local - 3º trimestre de 2018*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I. P. Disponível em https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=315156480&DESTAQUESmodo=2

Lei Geral Tributária. (s.d.). Obtido de SICC - Sistema de Informação do Contabilista Certificado

Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto 2012. *Diário da República, 1.ª série- — N.º 157*. Assembleia da República. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/175306>

Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril 2000. *Diário da República, 1.ª série-A — N.º 80*. Assembleia da República. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/679669>

Lei n.º 41/2015, de 3 de junho 2015. *Diário da República, 1.ª série— N.º 107*. Assembleia da República. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/67377968/details/maximized>

Lei n.º 63-A/2015, de 30 junho de 2015. *Diário da República, 1.ª série — N.º 125/2015, 2º Suplemento*. Assembleia da República. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/67641518/details/maximized>

Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro 2007. *Diário da República, 1.ª série- — N.º 251*. Assembleia da República. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/529450>

Leite, R. P. (2016). *Do Conceito de obra no contrato de empreitada: Reflexões Doutrinárias e Jurisprudenciais - Dissertação Mestrado*. Porto.

Lima, E. (2003). *Imposto sobre valor acrescentado – comentado e anotado - 9ª ed..* Porto: Porto Editora.

Martins, A. (2013). *Isenção Incompleta e Rentabilidade dos Investimentos: uma Análise - Cadernos IVA 2013* (pp. 67-84). Coimbra: Almedina.

Milošević, M., & Kovačević, F. (2016). Application of the reverse-charge mechanism in the field of construction. *Anali Pravnog Fakulteta u Beogradu*, Vol 64, Iss 3, Pp 154-170 (2016), 64(3), 154-154-170. doi:10.5937/AnaliPFB1603154M. Disponível em <https://doaj.org/article/a2f8518a2bb44c95b0f32e7e879c9954>

Nabais, J. C. (2015). *Direito Fiscal - 8ª ed. - (Manuais Universitários)*. Coimbra: Almedina.

Ofício-Circulado n.º 30 101, de 24 maio 2007. Autoridade Tributária – Direção dos serviços do IVA. Disponível em <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/oficio-circulado-30101.-IVA-Constru%C3%A7%C3%A3opdf.pdf>

Ofício-Circulado n.º 30 135, de 26 setembro 2012. Autoridade Tributária – Direção dos serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/IVA-of%20circ%2030135.pdf

Palma, C. C. (1998). *O IVA e o Mercado Interno-Reflexões sobre o Regime Transitório* (D. G. d. Impostos Ed.). Lisboa: Direção Geral dos Impostos.

Palma, C. C. (2014). *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado - 6ª ed.* (Almedina Ed. 6ª ed. Vol. 1). Coimbra: Almedina.

Pereira, J. d. (julho, 1994). *Do conceito de obra no contrato de empreitada*. Revista da Ordem dos Advogados - n.º 54 (Pp 569-622). Disponível em <http://www.oa.pt/upl/%7B0085283a-052f-4821-9c94-e42b9e06fa08%7D.pdf>.

Processo n.º 3046, por despacho de 2012-04-17. Informação Vinculativa. (2012). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMA%C3%87%C3%83O.3046.pdf

Processo n.º 3268, por despacho de 2012-06-19. Informação Vinculativa. (2012). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMA%C3%87%C3%83O.3268.pdf

Processo n.º 4149, por despacho de 2012-12-06. Informação Vinculativa. (2012). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMA%C3%87%C3%83O.4149.pdf

Processo n.º 7871, por despacho de 2014-12-29. Informação Vinculativa. (2014). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/Informacao_7871.pdf

Processo n.º 8323, por despacho de 2015-04-16. Informação Vinculativa. (2015). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/Informacao_8323.pdf

Processo n.º 8338, por despacho de 2015-05-18. Informação Vinculativa. (2015). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/Informacao_8338.pdf

Processo n.º 9650, por despacho de 2015-12-09. Informação Vinculativa. (2015). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMA%C3%87%C3%83O.9650.pdf

Processo n.º 12793, por despacho de 2018-06-19. Informação Vinculativa. (2018). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMACAO_12793.pdf.

Processo n.º 13689, por despacho de 2018-06-14. Informação Vinculativa. (2018). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMACAO_13689.pdf.

Processo n.º 13714, por despacho de 2018-06-15. Informação Vinculativa. (2018). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMACAO_13714.pdf

Processo n.º 13835, por despacho de 2018-07-26. Informação Vinculativa. (2018). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMACAO_13835.pdf

Processo n.º 13892, por despacho de 2018-06-28. Informação Vinculativa. (2018). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMACAO_13892.pdf

Processo n.º 13957, por despacho de 2018-08-03. Informação Vinculativa. (2018). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMACAO_13957.pdf

Processo n.º 14027, por despacho de 2018-08-03. Informação Vinculativa. (2018). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMACAO_14027.pdf

Processo n.º 14249, por despacho de 2018-10-30. Informação Vinculativa. (2018). Direção dos Serviços do IVA. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMACAO_14249.pdf

Regime Jurídico da Urbanização e Edificação – Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro – 19.º versão – Decreto-Lei n.º 121/2018, de 28 dezembro. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=625&tabela=leis&so_miolo=

Roriz, J., Pereira, L., Esteves, L. F., & Bastos, R. (2017). *Atualização fiscal em IVA - aspetos práticos - Formação OCC*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados

SEXTA DIRECTIVA DO CONSELHO (77/388/CEE), de 17 de maio de 1977. *Jornal Oficial da União Europeia* L 145. Comissão Europeia. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31977L0388>

- Silva, J. (2016). *Guia do condómino - Regras e conselhos para viver bem em condomínio*. Lisboa: Deco Proteste.
- Travanca, D. (2008). *IVA na Construção Civil e no Imobiliário*. Porto: VidaEconómica.
- Vasques, S. (2017). *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado* (Almedina Ed.). Coimbra: Almedina.
- Vasques, S., & Carvalhais, T. (2016). *Os Impostos Especiais de Consumo* (Almedina Ed.). Coimbra: Almedina.